



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Julia Hackfelt

# Tvistlösningsmekanismer vid internprissättning

*– en studie av svenska och EU-rättsliga skattetvistlösnings-  
mekanismer i ljuset av rätten till en rättvis rättegång*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2023

# Innehållsförteckning

SUMMARY .....	1
SAMMANFATTNING.....	3
FÖRORD.....	5
FÖRKORTNINGAR.....	6
1 INLEDNING .....	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Syfte och frågeställningar .....	8
1.3 Metod och material .....	9
1.4 Avgränsningar.....	12
1.5 Forskningsläge .....	13
1.6 Disposition.....	14
2 OECD:S ARBETE FÖR EFFEKTIVARE SKATTETVISTLÖSNINGSMEKANISMER .....	15
2.1 Inledning .....	15
2.2 BEPS-projektet .....	15
2.2.1 Särskilt om åtgärds punkt 14 .....	15
2.3 OECD:s två pelare .....	17
2.4 Sammanfattande kommentarer .....	17
3 SKATTEAVTAL .....	18
3.1 Skatteavtalens syfte och innebörd.....	18
3.2 Implementering av skatteavtal i svensk rätt.....	20
3.3 Tolkning och tillämpning av skatteavtal.....	21
3.3.1 Wienkonventionen om traktaträtten .....	21
3.3.2 Tolkningsregler i OECD:s modellavtal .....	22
3.3.3 Övriga tolkningsmedel som utformats av OECD.....	22
3.3.4 Urval av svensk praxis avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal <sup>23</sup>	
3.3.5 Konflikter avseende skatteavtalens tolkning .....	24
4 INTERNPRISSÄTTNING, ARMLÄNGDSPRINCIPEN OCH KORRIGERINGSREGELN .....	26
4.1 Internprissättningens funktion och syfte.....	26
4.2 Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal .....	27
4.3 Armlängdsprincipen i svensk rätt .....	29
4.3.1 Närmare om tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln .....	31
4.3.2 Kort om bevisbördan i internprissättningsmål .....	32
4.3.3 Dokumentationskrav vid internprissättning .....	33

5	SKATTETVISTLÖSNINGSMEKANISMER.....	34
5.1	Skattetvistlösningsmekanismer enligt OECD:s modellavtal .....	34
5.1.1	Enskilda överenskommelser.....	35
5.1.2	Skiljeförfarande .....	36
5.2	Skattetvistlösningsmekanismer inom EU .....	38
5.2.1	EU:s mandat på skatteavtalsområdet.....	38
5.2.2	Skiljemannakonventionen .....	39
5.2.3	Skattetvistlösningsdirektivet .....	43
5.3	Skattetvistlösning i svensk rätt .....	48
5.3.1	Ömsesidiga överenskommelser i svenska skatteavtal .....	48
5.3.2	Skiljemannakonventionen i svensk rätt.....	49
5.3.3	Skattetvistlösningsdirektivet i svensk rätt.....	49
5.4	Sammanfattande analys .....	56
6	RÄTTEN TILL EN RÄTTVIS RÄTTEGÅNG .....	61
6.1	Inledning .....	61
6.1.1	Rättvis rättegång enligt EKMR .....	61
6.1.2	Rättvis rättegång enligt EU:s rättighetsstadga.....	62
6.1.3	Rätten till rättvis rättegång enligt regeringsformen.....	63
6.2	EKMR, rättighetsstadgans och regeringsformens tillämplighet.....	63
6.3	Garanterar skattetvistlösningslagen en rättvis rättegång?.....	66
6.4	Sammanfattande kommentarer .....	71
7	AVSLUTANDE KOMMENTARER OCH SLUTSATSER.....	72
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....	74
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING.....	79

# Summary

In the light of the BEPS projects aim to implement more effective dispute resolution mechanisms in situations where a double taxation may occur the EU have worked to develop mechanisms to make dispute resolution within the union more effective. The EU's effort resulted in the *Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union* (the Tax Dispute Resolution Directive), which also have been implemented in Swedish law through *lag (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen* (the Tax Dispute Resolution Law). Previously, the *Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (90/463/EEC)* (the Arbitration Convention) has been applicable to disputes related to double taxation that have occurred due to an application of the arm's length principle. The convention was signed by Sweden in 1995 and was implemented in Swedish law in 2004. The new directive has aimed to make tax dispute resolution within the EU more effective and to expand the applicability of the Arbitration Convention.

This essay aims to investigate the structure of the dispute resolution procedure when a double taxation has occurred due to an application of the arm's length principle and compare how the Swedish implementation of the Tax Dispute Resolution Directive through the Tax Dispute Resolution Law differs from the Arbitration Convention. The essay also aims to analyse the Tax Dispute Resolution Law's fulfilment of the right to a fair trial according to the ECHR, the EU Charter, and the Swedish Instrument of Government, especially considering the right to an independent and impartial tribunal and hearing within reasonable time.

The essay reaches several conclusions regarding the comparison of the Tax Dispute Resolution Law and the Arbitration Convention. Several similarities have been identified, the most prominent of which is that the two regulations are based on a similar structure. Both the procedure prescribed under the Tax Dispute Resolution Law and the one under the Arbitration Convention are based on the principle of diplomatic protection, which means that only states should be able to act against other states. This means that the dispute is considered to exist only between two states, not between a state and a taxpayer, which also means that the taxpayer is not considered a party in the dispute. Both procedures are based on so-called mutual agreements where the states concerned are primarily asked to jointly reach a solution on how the double taxation situation should be handled. As a final step in the process, if the states concerned do not reach a mutual agreement, there is an opportunity to resolve the dispute by setting up an Advisory Commission, which can issue an advisory opinion that can also have a binding effect. There are, however,

several differences between the Arbitration Convention and the Tax Dispute Resolution Law. Particularly prominent is the fact that the Tax Dispute Resolution Law has a wider scope of application than the Arbitration Convention and can therefore be applied to all forms of double taxations that have resulted in a dispute between two states. The Tax Dispute Resolution Law also implements a new dispute resolution mechanism in the form of a so-called Alternative Dispute Resolution Commission, which has a freer regulation regarding its form and way of functioning. This can lead to more flexibility and efficiency during the dispute resolution procedure, which in turn can contribute to more security for the taxpayer. Finally, it is also noted that the Tax Dispute Resolution Law contains more detailed deadlines than the Arbitration Convention, which entails a clearer framework surrounding the procedure.

Regarding the right to a fair trial, it is noted that the procedure in the Tax Dispute Resolution Law can proceed under a very long time if the deadlines are maximised. Related to difficulties for the taxpayer to delay tax payments in Sweden, it can be questioned whether the Tax Dispute Resolution Law offers a hearing within a reasonable time. Furthermore, it is noted that certain problems may arise regarding the impartiality of the so-called independent persons in the Advisory Commission. In the essay, it is, however, noted that the competent authorities, which are parties in the dispute, both have the right to appoint independent persons to the commission, which should result in a certain equality between the parties.

# Sammanfattning

I ljuset av BEPS-projektets strävan efter effektivare tvistlösningsförfaranden i samband med dubbelbeskattning har EU tagit fram mekanismer som avser att effektivisera skattetvistlösning inom unionen. Resultatet blev *rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen* (skattetvistlösningsdirektivet), vilket sedan 2019 även är implementerat i svensk rätt genom *lag (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen* (skattetvistlösningslagen). Sedan tidigare finns även *konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG) inom unionen* (skiljemannakonventionen) som Sverige även undertecknade år 1995 och därefter implementerade i svensk rätt 2004. Konventionen har etablerat ett sätt att lösa internationella tvister relaterade till dubbelbeskattning som uppkommit i samband med en tillämpning av armlängdsprincipen. Det nya direktivet har avsett att effektivisera skattetvistlösning inom unionen och att utvidga konventionens tillämpningsområde.

Denna uppsats syftar till att utreda hur förfarandet i samband med tvistlösning i fråga om dubbelbeskattning som uppkommit till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen är uppbyggt och jämföra hur den svenska implementeringen av skattetvistlösningsdirektivet genom skattetvistlösningslagen skiljer sig från skiljemannakonventionen. Uppsatsen syftar även till att analysera skattetvistlösningslagens uppfyllande av rätten till en rättvis rättegång enligt EKMR, EU:s rättighetsstadga och regeringsformen, särskilt med beaktande av rekvisiten oavhängig och opartisk domstol samt prövning inom skälig tid.

Uppsatsen landar i flera slutsatser vad gäller jämförelsen av skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen. Flera likheter har kunnat pekats ut, vilken den mest framträdande är att de båda regelverken bygger på en liknande struktur. Både det förfarande som föreskrivs enligt skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen bygger på principen om diplomatiskt skydd, vilken innebär att det enbart är stater som ska kunna agera mot andra stater. Detta medför att tvisten anses föreligga mellan två stater, inte mellan en stat och en skattskyldig, vilket även innebär att den skattskyldige inte anses vara part i tvisten. Förfarandena bygger på så kallade ömsesidiga överenskommelser där de berörda staterna i första hand uppmanas att gemensamt nå en lösning på hur dubbelbeskattningssituationen bör hanteras. Som ett sista steg i processen, ifall de berörda staterna inte når en ömsesidig överenskommelse, erbjuds en möjlighet att lösa tvisten genom att en rådgivande kommitté inrättas som kan lämna ett yttrande som även kan ha bindande verkan. Det finns emellertid flera skillnader mellan skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen. Särskilt framträdande är att skattetvistlösningslagen har

ett bredare tillämpningsområde än skiljemannakonventionen och alltså kan tillämpas på alla former av dubbelbeskattningssituationer som har resulterat i en tvist mellan två stater. Skattetvistlösningslagen implementerar även en ny form av tvistlösningsmekanism i form av en så kallad kommitté för alternativ tvistlösning, vilken har en friare reglering kring sin form och funktionalitet. Detta kan medföra en större flexibilitet och effektivitet under tvistlösningsförfarandet, vilket i sin tur kan bidra med mer trygghet för den skattskyldige. Slutligen konstateras också att skattetvistlösningslagen innehåller fler och mer detaljerade tidsfrister än skiljemannakonventionen, vilket medför att tydligare ramar sätts kring förfarandet.

Avseende rätten till en rättvis rättegång konstateras att förfarandet enligt skattetvistlösningslagen kan fortlöpa under en mycket lång tid om tidsfristerna maximeras. Relaterat till bland annat svårigheter att få anstånd med betalning av skatt i Sverige kan det ifrågasättas om skattetvistlösningslagen erbjuder en prövning inom skälig tid. Vidare konstateras att en viss problematik kan uppstå kring opartiskheten gällande de oberoende personerna i den rådgivande kommittén. I uppsatsen noteras dock att de behöriga myndigheterna, vilka är parter i målet, båda äger rätt att utse oberoende personer till kommittén, vilket borde tala för att en viss jämlikhet råder mellan parterna.

# Förord

Fyra och ett halvt års studier har nu nått sin ända och vilken studietid det har varit! Om du för fem år sedan hade berättat om vilka roliga år jag skulle ha framför mig under min studietid i Lund hade jag nog inte kunnat tro dig. Att jag skulle spendera nästan halva tiden på distans på grund av en pandemi hade jag nog inte heller trott på. Trots pandemins många motgångar har jag haft nöjet att lära känna och arbeta med en mängd fantastiska personer i Lund och Lunds studentliv. Jag skulle nog kunna skriva en hel uppsats bara om dessa personer och alla deras förmågor. Det finns dock några som förgyllt min studietid lite extra, som har peppat mig inför skrivandet av denna uppsats och som jag vill nämna och tacka särskilt.

Först och främst vill jag rikta ett tack till alla fina vänner, ni vet vilka ni är, för många goda stunder och välbehövliga avbrott i studierna. Tack för ert stöd och för många goda skratt.

Tack till min handledare Mats Tjernberg, för många goda råd under uppsats-skrivandet och för värdefull input och feedback.

Stort tack till Lunds nation och till alla engagerade och förtroendevalda inom nationen. Tack för att ni ständigt trott på mig och min förmåga att kunna skapa och genomföra. Tack till Edvin och Cassandra, för allt ert slit med Finnfesten 2023. Vilken vår vi har haft tillsammans!

Slutligen vill jag inte minst tacka min familj, min ständiga hejarklack genom livet. Tack för ert stöd i vått och torrt. Tack för att ni alltid finns där för mig. Tack för att ni tror och hejar på mig när jag behöver det som mest.

Det är minst sagt med en bitterljuv känsla som jag nu lämnar lundalivet bakom mig och vänder blicken mot nästa steg i livet. Tack Lund för denna gång, men vi ses säkert (ganska) snart igen!

*Julia Hackfelt*  
Lund, maj 2023



# Förkortningar

BEPS	Base erosion and profit shifting
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
FN	Förenta nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
MAP	Mutual agreement procedure
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Rättighetsstadgan	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
Skattetvistlösningsdirektivet	Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen
Skattetvistlösningslagen	Lag (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen
Skiljemannakonventionen	Konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG)
TP-guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
VCLT	Wienkonventionen om traktaträtten, 1969

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den aggressiva skatteplaneringens vara eller icke-vara är ofta föremål för debatt. I takt med den ökade globaliseringen har andelen multinationella företag och koncerner ökat markant till att idag uppta en stor del av världens bruttonationalprodukt. Globaliseringen har bidragit till att skapa jobb, tillväxt och främja innovation. Samtidigt har även möjligheten för multinationella koncerner att utnyttja skattesystemen och således minska sin totala skattebörda öppnats upp, vilket kan medföra att exempelvis staters skattebaser eroderas. En erosion medför inte bara konsekvenser för staters skattebaser i sig utan påverkar även medborgarna i staterna genom att medborgarna får mindre skatteintäkter att dela på. Ur konkurrenshänseende kan det även bli svårare för inhemska företag att konkurrera med multinationella koncerner.<sup>1</sup>

Multinationella koncerners gränsöverskridande verksamheter kan leda till att konkurrerande beskattningsanspråk uppstår stater emellan. Detta leder även till att tvister kan uppstå mellan stater om hur beskattningen ska fördelas. En situation där just detta blir särskilt intressant är i internprissättningsituationer. Internprissättning begränsas som regel av den så kallade armlängdsprincipen som stipulerar att avtalsparter som ingår i samma ekonomiska intressegemenskap ska formulera avtalsvillkor som om de vore två oberoende parter, som utgångspunkt på marknadsmässiga villkor. Vad som ska tolkas som marknadsmässigt kan det dock råda olika uppfattning om. Den svenska korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229) (härefter förkortat IL) fastställer enbart en möjlighet för en resultatkorrigering i Sverige ifall ett ej marknadsmässigt avtalsvillkor kan konstateras. Huruvida resultatet även ska korrigeras i den andra staten beror på om Sverige har ett skatteavtal med denna stat och vad som i så fall regleras i detta skatteavtal.<sup>2</sup>

I och med att skatteavtalen inkluderar två eller flera stater kan situationer uppstå där staterna vill tolka och tillämpa skatteavtalsbestämmelserna på olika sätt.<sup>3</sup> Två avtalsslutande stater kan ha olika uppfattningar om vad som är ett oriktigt pris vid en tillämpning av armlängdsprincipen, vilket kan leda till att den ena staten vill korrigera resultatet medan den andra staten kanske vill behålla det som det är. Detta scenario kan medföra en dubbelbeskattning. Dubbelbeskattningen uppstår genom att exempelvis parten i den ena staten får ett högre resultat, eftersom inkomsten korrigeras upp. Samtidigt görs en annan bedömning i den andra staten där resultatet inte korrigeras, vilket innebär att inkomsten kvarstår. Inom koncernen som helhet redovisas alltså en intäkt två gånger som därmed också beskattas två gånger.

---

<sup>1</sup> Se OECD (2013), s. 7 f.

<sup>2</sup> Se Arvidsson (1990), s. 17.

<sup>3</sup> Jfr exempelvis Sallander (2013), s. 26.

För att lösa denna typ av situation och undvika en dubbelbeskattning har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (härefter förkortat OECD) genom sitt modellavtal tagit fram ett par olika verktyg. Bland annat finns en bestämmelse om *ömsesidig överenskommelse* i art. 25 i OECD:s modellavtal. Genom ömsesidig överenskommelse kan stater nå överenskommelser kring hur beskattningsanspråk ska fördelas, både generellt och i enskilda fall, och således undvika en dubbelbeskattning hos det berörda skattesubjektet.<sup>4</sup> Sedan några år tillbaka kompletteras bestämmelsen om ömsesidig överenskommelse även med en bestämmelse om ett slags skiljeförfarande, vilken fastställer en möjlighet för den skattskyldige att själv begära att frågan ska prövas av en skiljenämnd om de avtalslutande staterna inte kommer överens. Bestämmelsen behöver dock förhandlas in i respektive skatteavtal för att vara gällande.<sup>5</sup>

En viktig punkt i OECD:s BEPS-projektet är strävan efter ett effektivare tvistlösningsförfarande vad gäller internationella skattefrågor, vilket berörs under åtgärds punkt 14 i BEPS-projektet. Inom EU har sedan tidigare den så kallade *skiljemannakonventionen*<sup>6</sup> antagits mellan medlemsstaterna för att förenkla skattetvistlösning vad gäller internprissättningsfrågor inom unionen. I ljuset av BEPS-projektet har EU nyligen tagit fram *ett direktiv om skattetvistlösningsmekanismer*<sup>7</sup> (härefter förkortat skattetvistlösningsdirektivet), vilket även har implementerats i svensk rätt. Målet med direktivet är att uppnå ett effektivt och ändamålsenligt sätt att lösa skattetvister.<sup>8</sup> Direktivet föreskriver ett krav för medlemsstaterna att införa bestämmelser som underlättar skattetvistlösning mellan medlemsstaterna. Däribland inrättas möjligheter för den skattskyldiga att begära att tvisten löses genom ett skiljeförfarande i situationer som inte bara rör internprissättning.<sup>9</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

I internprissättningsituationer är risken för en dubbelbeskattning särskilt påtaglig. För att undvika en dubbelbeskattning behöver båda berörda stater göra en korrigering av den skattskyldiges resultat. Detta innebär emellertid som utgångspunkt att båda berörda stater också behöver göra en bedömning om armlängdsprincipen är uppfylld, vilket alltså kan medföra en tvist ifall de olika staterna inte gör samma bedömning. Möjligheten för en skattskyldig att

---

<sup>4</sup> Se Sallander (2013), s. 27.

<sup>5</sup> Jfr exempelvis prop. 2018/19:143, s. 17 där det konstaterades att bestämmelser om skiljeförfarande för svenskt vidkommande enbart fanns med två skatteavtal med medlemsstater inom EU, avtalet med Tyskland och avtalet med Storbritannien och Nordirland. Notera dock att Storbritannien och Nordirland inte längre är med i EU.

<sup>6</sup> Konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG).

<sup>7</sup> Se rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen.

<sup>8</sup> Se skäl 5 i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>9</sup> Se prop. 2018/19:143, s. 1.

begära att en uppkommen tvist avseende dubbelbeskattning till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen regleras både genom nationell och EU-rättslig lagstiftning. En särskilt intressant fråga ur en skattskyldigs perspektiv är hur detta förfarande är utformat, särskilt med hänsyn till det nya direktiv som nu har implementerats. Ett av syftena med denna uppsats är därmed att kartlägga förfarandet och jämföra hur den svenska implementeringen av skattetvistlösningsdirektivet skiljer sig från den gamla skiljemannakonventionen.

EU:s skattetvistlösningsdirektiv och dess svenska motsvarighet har bemötts av viss kritik. Kritiken bottnar bland annat i att direktiven föreskriver mycket långa tidsfrister. Detta kan få som konsekvens att den skattskyldige får en ekonomisk börda fram till dess att tvisten faktiskt löses. Likaså har kritik framförts mot oberoendet i den skiljenämnd som presenteras genom direktivet.<sup>10</sup> En särskilt beaktansvärd fråga i detta sammanhang är hur den nya svenska lagstiftningen förhåller sig till rätten till en rättvis rättegång i art. 6 EKMR, art. 47 rättighetsstadgan och 2 kap. 11 § 2 st. regeringsformen. Uppsatsen syftar därmed även till att undersöka om och hur den skattskyldiges rätt till en rättvis rättegång garanteras genom den nya svenska lagstiftningen, särskilt med beaktande av rätten till en opartisk och oavhängig domstol, samt prövning inom skälig tid.

För att uppfylla de båda syftena kommer följande frågeställningar att behandlas, diskuteras och besvaras

- 1) Hur är processen vid tvistlösning i fråga om en dubbelbeskattning som uppkommit till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen uppbyggd?
- 2) Hur skiljer sig den nya svenska lagstiftningen avseende skattetvistlösningsmekanismer från skiljemannakonventionen?
- 3) Garanterar den nya svenska lagstiftningen avseende skattetvistlösningsmekanismer en rättvis rättegång för en skattskyldig?

### 1.3 Metod och material

Uppsatsen avser i första hand att undersöka hur processen vid tvistlösning när det kommer till dubbelbeskattning som uppkommit efter en tillämpning av armlängdsprincipen är uppbyggd (1) och att jämföra detta med det förfarande som tidigare reglerats genom skiljemannakonventionen (2). Därefter diskuteras den gällande rätten utifrån rätten till en rättvis rättegång (3). Den första och andra frågeställningen handlar om att utreda vad som är gällande rätt och att peka ut skillnader (och likheter) mellan två olika regelverk. För att utreda gällande rätt har svar sökts i de allmänt accepterade rättskällorna, det vill säga lagtext, praxis, förarbeten och doktrin. I första hand har svar sökts i lagtext och praxis för att sedan gå vidare till förarbeten och doktrin. Denna metod

---

<sup>10</sup> Se exempelvis Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess samt Stockholms Handelskammars Skiljedomsinstituts yttranden i prop. 2018/19:143.

ligger särskilt nära *den rättsdogmatiska metoden* som utgår från att lösa ett rättsligt problem genom att applicera en rättsregel på det.<sup>11</sup>

Rättsdogmatiken intar ställningen att det finns en viss hierarki mellan rättskällorna där lagtext och prejudikat har en särskild auktoritet. Lagförarbeten har emellertid också ansetts ha stor betydelse och har av svenska domstolar ansetts vara av vikt för att kunna fylla ut tolkningen inom lagens ordalydelse. Doktrinen betydelse är däremot tämligen mer omstridd. Kleineman menar att det framför allt är den inre logik som finns i analysen som ger doktrinen bärighet, men att doktrinen kan vara användbar eftersom doktrin inte är lika fragmentariskt som exempelvis lagtext och prejudikat.<sup>12</sup>

På skatterättens område bör även föreskriftskravet i legalitetsprincipen nämnas, som innebär ett krav på lagstöd vid beskattning. Detta medför att lagtexten har en särskilt viktig roll och auktoritet på skatterättens område.<sup>13</sup> Inom skatterätten kan dock även andra rättskällor vara av relevans, varför uppsatsen även sökt svar i andra källor än de traditionella rättskällorna. Tjernberg menar att så kallad *soft law* kan bidra med perspektiv och ställa upp en form av spelregler för skattskyldiga, i form av att de skattskyldiga anpassar sina förhållanden till det, varför dessa också kan användas som stöd för att söka svar. Detta kan innefatta exempelvis vägledning från Skatteverket eller uttalanden i kommentarer till OECD:s modellavtal.<sup>14</sup>

Inom rättsdogmatiken skiljer man vanligtvis mellan argument *de lege lata* och argument *de lege ferenda*. De lege lata utgår från att beskriva rättsläget som det är, medan de lege ferenda i stället utgår från att föreslå lösningar.<sup>15</sup> Uppsatsens första frågeställning kan anses utgöra mer av ett resonemang de lege lata eftersom det främst avser att beskriva rättsläget som det är. Uppsatsens andra frågeställning skulle också kunna angränsa till ett resonemang de lege lata eftersom den avser att utgå från den gällande rätten i ett regelverk och jämföra denna med den gällande rätten i ett annat. Denna mer jämförande del av uppsatsen kan sägas utgöra en slags utvidgning av den rättsdogmatiska metoden mot en mer *komparativ rättsdogmatisk metod*.<sup>16</sup> Resonemanget kring den andra frågeställningen skulle emellertid också kunna angränsa till mer av de lege ferenda mot bakgrund av att det utgör en något mer analyserande uppgift som till viss del resonerar kring vad rättsläget skulle kunna vara. I detta avseende är en mer analytisk utvidgning av den rättsdogmatiska metoden nödvändig, något som kan beskrivas som en mer *rättsanalytisk metod*.<sup>17</sup>

Uppsatsens tredje frågeställning kan sägas angränsa mer till ett resonemang de lege ferenda, det vill säga vad rätten borde vara. Resonemanget vilar

---

<sup>11</sup> Se Kleineman (2018), s. 21.

<sup>12</sup> Se Kleineman (2018), s. 33 f.

<sup>13</sup> Se Lodin m.fl. (2021) s. 601 f.

<sup>14</sup> Se Tjernberg (2018), s. 110.

<sup>15</sup> Se Kleineman (2018), s. 36 f.

<sup>16</sup> Jfr Kleineman (2018), s. 41 f.

<sup>17</sup> Jfr Kleineman (2018), s. 25.

främst på hur väl den svenska lagstiftningen uppfyller rätten till en rättvis rättegång vilket innebär att svagheter och styrkor i lagstiftningen lyfts fram. Detta talar för ett resonemang som i högre grad värderar vad lagen borde vara än vad den faktiskt är. I detta avseende kan framställningen sägas inta ett mer kritiskt perspektiv, något som skulle kunna beskrivas som en mer *kritisk form av rättsdogmatisk metod*. Den kritiska rättsdogmatismen utgår från att lyfta fram brister och förtjänster i den gällande rätten. För att kunna lyfta fram dessa brister och förtjänster behövs någon form av måttstock, vilket i denna uppsats har utgjorts av EKMR, EU:s rättighetsstadga och regeringsformens krav på en oavhängig och opartisk domstol, samt rätten till prövning inom skälig tid.<sup>18</sup>

Uppsatsen utgår från att utreda den svenska lagstiftningen vad gäller skattetvistlösningsmekanismer. Då stora delar av den svenska lagstiftningen som utreds har sin grund i EU-rättslig lagstiftning och är nära sammankopplad med denna, har det varit relevant att även beskriva denna. Det bör här göras en distinktion mellan det som kan kallas för EU-rättslig metod och rättsdogmatisk metod. I denna uppsats behandlas EU-rätten som en del av den svenska rättens system och beaktas alltså utifrån perspektivet hur en svensk rättstillämpare bör tolka och tillämpa denna. Utgångspunkten för uppsatsen är alltså att EU-rätten integreras i de traditionella rättskällorna. Att EU-rätten integreras i de traditionella rättskällorna innebär dock att de även kan behöva tolkas i ljuset av EU-domstolens tolkningsmetod. Detta medför att den EU-rättsliga metoden också är av betydelse och nödvändig att använda.<sup>19</sup> EU-domstolen har ansetts vara särskilt drivande inom EU-rättens utveckling varför dess metod också bör ges särskild betydelse.<sup>20</sup> Särskilt utmärkande för EU-domstolens metod är dess ändamålsinriktade tolkning.<sup>21</sup> Det bör emellertid understrykas att EU-domstolens metod inte är helt renodlat ändamålsinriktad. EU-domstolen kan i princip sägas ha utvecklat en helt egen metod som även innehåller inslag av exempelvis bokstavstrogen och autonom tolkning.<sup>22</sup> Vidare bör anmärkas att en EU-rättslig regel kan ha direkt effekt i en medlemsstat ifall den kan anses vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig och att nationell rätt ska tolkas direktivkonformt, vilket innebär att den nationella rätten ska tolkas i ljuset av aktuellt direktiv.<sup>23</sup>

Som nämnts utgår uppsatsen i huvudsak från de allmänt accepterade rättskällorna i form av lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin. Uppsatsens koncentrerar sig i huvudsak kring lagtext och dess tillhörande förarbeten, men fokus ges även åt avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen och EU-domstolen jämte argumentation i juridisk litteratur. Några verk inom den

---

<sup>18</sup> Se Hjertstedt (2019), s. 170 f.; jfr även Kleineman (2018), s. 35 f. och 40 f.

<sup>19</sup> Se Reichel (2018), s. 109.

<sup>20</sup> Se Reichel (2018), s. 115.

<sup>21</sup> Se Reichel (2018), s. 122.

<sup>22</sup> Se Hettne & Otken Eriksson (2011), s. 158 f.; jfr Reichel (2018), s. 122 f.

<sup>23</sup> Se Reichel (2018), s. 123 ff.

skatterättsliga och juridiska litteraturen har kunnat användas som stöd för författandet av uppsatsen, framför allt för dess mer analyserande delar, men även i dess mer deskriptiva delar. En av de som genomfört omfattande forskning kring ömsesidiga överenskommelser är Ann-Sophie Sallander, lektor och docent på Juridiska institutionen vid Göteborgs universitet. Sallanders doktorsavhandling *Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal* förklarar och kartlägger ömsesidiga överenskommelser och dess reglering i OECD:s modellavtal och i svenska skatteavtal och har kunnat användas som stöd för att beskriva och förstå ömsesidiga överenskommelsers funktion och reglering. Även Sallanders *Skatteavtal: om tolkning och tillämpning* har haft betydelse för uppsatsens tredje avsnitt som berör skatteavtal och dess tolkning.

Nämnas bör även Richard Arvidssons doktorsavhandling *Dolda vinstöverföringar, en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, som kanske kan beskrivas som ett av de mest omfattande verken på internprissättningens område i svensk litteratur. Arvidssons avhandling har i synnerhet haft betydelse för att förklara armlängdsprincipens innebörd och tillämpning. Även Stefan Aldén och Bertil Wimans avhandlingar, jämte Mattias Dahlbergs verk *Internationell Beskattning* har varit av betydelse för författandet av uppsatsen.

Daniele De Carolis är en av de få som diskuterat förhållandet mellan rätten till en rättvis rättegång och EU:s skattetvistlösningsdirektiv. I artikeln *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights* har De Carolis ingående diskuterat huruvida EU:s rättighetsstadga kan tillämpas på skattetvistlösningsdirektivet samt hur väl detta uppfyller rätten till en rättvis rättegång. Även Jérôme Monsenegos *Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Treaty Disputes through Arbitration?* har varit av särskild betydelse för diskussionen kring rätten till en rättvis rättegång och huruvida de kommittéer som regleras av den svenska lagstiftningen kan anses vara domstolar i EU-rättslig mening.

Slutligen bör nämnas att stöd även har sökts i bland annat lagkommentarer och Skatteverkets rättsliga vägledning, samt i material från OECD, bland annat rapporter avseende BEPS-projektet och OECD:s två pelare.

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen koncentrerar sig kring internprissättningssituationer och situationer där armlängdsprincipen är eller kan vara tillämplig. En korrigerande i enlighet med armlängdsprincipen är som utgångspunkt beroende av att en korrigerande sker i båda avtalsslutande stater för att en dubbelbeskattning inte ska uppstå. Detta medför också att en bedömning av om armlängdsprincipen är uppfylld behöver göras i respektive stat, varför risken för en tvist är särskilt överhängande ifall två stater gör olika bedömningar. Mot bakgrund av detta är skattetvistlösningsmekanismer särskilt intressanta i just

internprissättningssituationer, i och med att dessa vållar en särskild problematik när det kommer till internationell dubbelbeskattning. Således kommer uppsatsen inte att beröra övriga situationer där skattetvistlösningsmekanismer kan användas som stöd för att förhindra en dubbelbeskattning.

En tvist till följd av att stater inte kommer överens om hur en dubbelbeskattningssituation ska lösas kan uppstå i många olika konstellationer. Denna uppsats kommer dock att avgränsas till situationer där en tvist har uppstått mellan *två medlemsstater inom EU*, som utgångspunkt Sverige och en annan medlemsstat, och därmed fokusera på de skattetvistlösningsmekanismer som i allmänhet finns till hands när en sådan tvist uppstår. Uppsatsen ämnar alltså beröra de skattetvistlösningsmekanismer som har sin grund i EU-rättslig lagstiftning vilka är reglerade genom svensk rätt. Andra tvister som kan uppstå och eventuella tvistlösningsmekanismer som finns till hands för att lösa dessa tvister kommer att lämnas utanför uppsatsens omfång. De tvistlösningsmekanismer som exempelvis antagits genom BEPS-projektets multilaterala konvention kommer därmed inte att beröras. De skattetvistlösningsmekanismer som finns tillgängliga i OECD:s modellavtal går igenom översiktligt, men kommer i övrigt ej att beröras, med hänsyn till att bestämmelserna kan skilja sig åt mellan olika skatteavtal.

Vad gäller frågan om huruvida skattetvistlösningsmekanismerna garanterar en rättvis rättegång kommer i huvudsak frågan om formell rättssäkerhet att behandlas utifrån de rekvisit som ställs upp i EKMR, EU:s rättighetsstadga och regeringsformen. Med hänsyn till viss begränsning i tid kommer inte samtliga rekvisit som ställs upp i EKMR, EU:s rättighetsstadga och regeringsformen att behandlas. I stället koncentrerar sig uppsatsen huvudsakligen kring att undersöka huruvida den svenska lagstiftningen uppfyller rätten till en prövning inför en oavhängig och opartisk domstol inom skäligen tid. Övriga rekvisit som ställs upp i EKMR, EU:s rättighetsstadga och regeringsformen lämnas därmed utanför uppsatsens omfång.

## 1.5 Forskningsläge

Som nämndes ovan är Sallander en av de som bedrivit omfattande forskning avseende ömsesidiga överenskommelser och dess reglering i svenska skatteavtal. En del artiklar i internationella tidskrifter har berört och diskuterat EU:s skattetvistlösningsdirektiv och konsekvenser av det. På det svenska området har några uppsatser på examens- och magisternivå<sup>24</sup> diskuterat skattetvistlösningsmekanismer i ljuset av BEPS-projektet och analyserat EU:s skattetvistlösningsdirektivs implementering i svensk rätt. Det finns däremot relativt få skrivna artiklar och uppsatser som analyserar skattetvistlösningsmekanismernas förhållande och uppfyllande av rätten till en rättvis rättegång.

---

<sup>24</sup> Se exempelvis Rosman, Isabella, *Tvistlösningsmekanismer vid dubbelbeskattning – i ljuset av BEPS-projektet*, (2015) och Hultqvist, Caroline, *En analys av den svenska implementeringen av EU-direktivet om skattetvistlösningsmekanismer* (2020).



De Carolis är en av de få som har diskuterat hur skattetvistlösningsdirektivet förhåller sig till rätten till en rättvis rättegång. För svenskt vidkommande har rättssäkerheten av skattetvistlösningsdirektivets implementering i svensk rätt till viss del berörts av Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess i dess remissyttrande till den svenska lagen. I övrigt har jag dock inte kunnat finna någon framställning som berört den svenska lagstiftningens uppfyllande av rätten till en rättvis rättegång och detta är därmed ett relativt outforskat område.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds i *kapitel 2* med en genomgång av OECD:s arbete med ett effektivare tvistlösningsförfarande genom BEPS-projektet och OECD:s två pelare. Avsnittet berör hur OECD har drivit frågan och på vilket sätt effektivare skattetvistlösningsmekanismer har betydelse för den internationella beskattningen. Därefter avhandlas i *kapitel 3* skatteavtals innebörd och tolkning. Avsnittet behandlar särskilt hur skatteavtal som utgångspunkt bör tolkas samt vilken funktion skatteavtal fyller.

*Kapitel 4* går igenom internprissättning samt armlängdsprincipen och dess reglering i svensk rätt och i OECD:s modellavtal. I *kapitel 5* undersöks de tillgängliga skattetvistlösningsmekanismerna i Sverige, EU och OECD och i *kapitel 6* diskuteras den svenska lagstiftningen avseende skattetvistlösningsmekanismer förhållande till rätten till en rättvis rättegång. Slutligen sammanfattas och avslutas uppsatsen i *kapitel 7* med ett par sammanfattande kommentarer och slutsatser.

## 2 OECD:s arbete för effektivare skattetvistlösningsmekanismer

### 2.1 Inledning

Länge har det diskuterats hur tvister avseende dubbelbeskattning ska lösas, särskilt i internprissättningssituationer. Staters olika tolkningar och tillämpningar av skatteavtal skapar osäkerhet och ineffektivitet för företag verk samma på en internationell nivå. Problemet har även belysts inom OECD som de senaste åren arbetat mycket med en effektivisering av de internationella skattetvistlösningsmekanismerna. I detta avsnitt ges en överblick över hur OECD de senaste åren har berört och arbetat med effektivare skattetvistlösningsmekanismer.

### 2.2 BEPS-projektet

Internationella vinstförskjutningar inom företag och koncerner i syfte att minimera sin skattebörda, vilket kan få konsekvenser för staters skattebaser och således även skatteintäkter, har sedan en tid tillbaka ansetts vara ett stort problem.<sup>25</sup> Det finns flera faktorer som har bidragit till denna problematik. Den alltmer globaliserade världen har medfört att gränser har suddats ut i takt med att handelshinder har tagits bort och teknologin har utvecklats, vilket förenklat möjligheten att flytta vinster mellan olika stater. En annan faktor anses vara att konkurrens har uppstått mellan olika staters beskattning. Lägre skattesatser har kunnat fungera som ett sätt för stater att locka till sig företag och därmed öka tillväxten inom staten, vilket dock även bidragit till att en konkurrens om lägre skattesatser har uppstått stater emellan.<sup>26</sup> Även den mer digitala ekonomin har lett till utmaningar vad gäller internationell beskattning.<sup>27</sup>

År 2013 tog OECD ett steg mot att försöka vända utvecklingen genom att ta fram ett projekt, på uppdrag av G20-staterna, för att motverka skattebaserosion och vinstförskjutningar. Projektet går under namnet BEPS, vilket står för *Base Erosion and Profit Shifting*, och tar fram 15 åtgärder som avser att implementera en minimistandard för de stater som deltar i projektet.<sup>28</sup> BEPS-projektets målsättningar har fått konsekvenser över hela världen, så även inom EU.

#### 2.2.1 Särskilt om åtgärds punkt 14

Att förhindra gränsöverskridande skatteflykt och skatteundandraganden i kombination med att förhindra risk för dubbelbeskattning ansågs av OECD

---

<sup>25</sup> Se OECD (2013a), s. 13 f.

<sup>26</sup> Se OECD (2013a), s. 25–31.

<sup>27</sup> Se OECD (2013), s. 9 f.

<sup>28</sup> Se OECD (2013), s. 13 f.

som nödvändigt för att skapa ett internationellt skattesystem som främjar tillväxt.<sup>29</sup> Förutom åtgärder för att faktiskt bemöta problemen kring skattebaserosion och vinstförskjutningar ansåg OECD det viktigt att ta fram åtgärder som skapar mer säkerhet och förutsägbarhet för företagens beskattning, vilket sågs som ett viktigt komplement till de övriga BEPS-åtgärderna. Ett sätt att arbeta för detta ansågs dels vara att förhindra svårigheter som kan uppstå i samband med så kallade *ömsesidiga överenskommelser*, vilka innebär att stater kommer överens om hur en dubbelbeskattningssituation ska lösas. Dels att arbeta för att komplettera förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser med en möjlighet till bindande beslut genom skiljeförfarande.<sup>30</sup>

Åtgärds punkt 14 i BEPS-projektet berör en effektivisering av förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser och har följande formulering

“Develop solutions to address obstacles that prevent countries from [re]solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases.”<sup>31</sup>

Åtgärds punkt 14 implementerar en minimistandard för att försäkra att stater löser skatteavtalsrättsliga tvister på ett snabbt och effektivt sätt.<sup>32</sup> Minimistandarden innebär bland annat att deltagande stater ska implementera de skyldigheter avseende ömsesidiga överenskommelser som föreskrivs genom OECD:s modellavtal, särskilt art. 25(1–3), och att tvister avseende dubbelbeskattning löses inom rimlig tid. OECD ansåg att deltagande stater ska se till att tvister som utgångspunkt ska lösas genom ömsesidig överenskommelse inom 24 månader. Vidare berörde OECD särskilt vikten av att möjliggöra för ömsesidig överenskommelse i internprissättningsmål, i synnerhet i sådana fall där aktuellt skatteavtal inte föreskriver någon skyldighet att en justering görs i båda avtalsslutande staterna.<sup>33</sup> Något som OECD också ansåg vara viktigt var att arbeta för att deltagande stater tar fram regelverk och riktlinjer, samt arbetar för att informera, tydliggöra och tillgängliggöra för skattskyldiga om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, varför även detta implementerades som en minimistandard under åtgärds punkt 14.<sup>34</sup>

Vad gäller att införa ett förfarande som medför att bindande beslut kan tas genom en form av skiljeförfarande konstaterade OECD att det inte fanns någon konsensus mellan OECD och G20:s stater och någon minimistandard kring detta togs därmed aldrig fram. Däremot beslutade OECD att genomföra bestämmelser avseende skiljeförfarande i det multilaterala instrument som tas upp under åtgärds punkt 15 i BEPS-projektet.<sup>35</sup>

---

<sup>29</sup> Se OECD (2015), s. 9.

<sup>30</sup> Se OECD (2015), s. 11.

<sup>31</sup> Åtgärds punkt 14 i BEPS-projektet.

<sup>32</sup> Se OECD (2015), s. 11 f.

<sup>33</sup> Se OECD (2015), s. 13 ff.

<sup>34</sup> Se OECD (2015), s. 18 ff.

<sup>35</sup> Se OECD (2015) s. 41.

## 2.3 OECD:s två pelare

Utöver det arbete OECD har genomfört med BEPS-projektet har OECD även tagit fram vad som kallas för *två pelare* för att bemöta skattemässiga problem som kan uppstå i den digitala ekonomin. De två pelarna kan ses som ett nästa steg i BEPS-projektet och ämnar nå en slags konsensus mellan de deltagande staterna. *Pelare ett* är fokuserat på vinstallokering, medan *Pelare två* fokuserar på att implementera in global minimiskatt.<sup>36</sup>

I arbetet med Pelare ett ansågs arbetet för ett förutsägbart och effektivt tvistlösningsförfarande nödvändigt för att främja tillväxt och investeringar. OECD delade in arbetet med ett effektivare tvistlösningsförfarande i tre steg. Ett första steg var att förbättra de mekanismer som finns för att förhindra att en tvist uppstår från första början, steg två att förbättra förfarandet vid ömsesidiga överenskommelser och steg tre att införa bindande tvistlösningsmekanismer. Genom Pelare ett har exempelvis en bindande tvistlösningsmekanism genom en representativ panel tagits fram för att skapa förutsägbarhet tidigt i processen, redan innan en skattemässig justering har skett.<sup>37</sup>

Även i arbetet med Pelare två ansågs förutsägbarhet genom tvistlösning som avgörande för genomförandet av Pelare två. Vissa av de regler som tagits fram inom ramen för Pelare två har ansetts kunna implementeras i redan gällande skatteavtal och borde därmed omfattas av de tvistlösningsmekanismer som finns i implementerade aktuellt skatteavtal.<sup>38</sup>

## 2.4 Sammanfattande kommentarer

OECD har de senaste åren drivit ett antal projekt för att bemöta problematiken kring den alltmer digitala ekonomin. Projekten har exempelvis resulterat i ett antal åtgärder inom ramen för BEPS-projektet, och senare de två pelarna, som bland annat berör vikten av effektivare tvistlösningsmekanismer. Sammanfattningsvis kan konstateras att det inom OECD finns ett tydligt mål att bidra till ett effektivare tvistlösningsförfarande. Tvistlösningsmekanismer följer som en röd tråd genom de olika projekt som OECD driver och kan ses som en central faktor för att angripa de problem som kan uppstå på en global nivå i fråga om beskattning. Ett effektivare tvistlösningsförfarande anses kunna bidra till mer förutsebarhet för skattskyldiga och skapar mer trygghet för företag och dess verksamhet. OECD anser att en ökad säkerhet och trygghet i stort även kan bidra till ökade investeringar och tillväxt som i sin tur kan bidra till fler jobbtillfällen. Enligt OECD:s mening gynnas alltså samtliga aktörer, medborgare och företag, av säkrare och mer förutsägbara tvistlösningsmekanismer, varför det därmed är en så central del av dess arbete.

---

<sup>36</sup> Se OECD (2020), s. 7 f.

<sup>37</sup> Se OECD (2020), s. 174 och s. 197 ff.

<sup>38</sup> Se OECD (2020a), s. 178 f.

## 3 Skatteavtal

Skatteavtalen fyller en viktig funktion för den internationella skatterätten. I följande avsnitt ges en beskrivning av skatteavtalens syfte och innebörd, vilka tolkningsmetoder som är förekommande samt hur skatteavtal har tolkats och tillämpats i svensk praxis.

### 3.1 Skatteavtalens syfte och innebörd

Företag eller fysiska personer kan ha inkomster i flera olika stater. Detta kan medföra att flera stater också gör anspråk på beskattningen av inkomsten och i vissa fall kan även dessa anspråk kollidera eller överlappa. Företeelsen kan orsaka det vi kallar internationell dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning. Den internationella dubbelbeskattningen kan vara av både juridisk och ekonomisk karaktär.<sup>39</sup>

Stater kan basera sina beskattningsanspråk på olika principer. En vanlig princip är den så kallade *hemviststatsprincipen* som föreskriver beskattningsanspråk baserat på var den skattskyldige har sin hemvist. *Källstatsprincipen* är en annan princip som innebär att beskattningsanspråket hänförs till själva källan för inkomsten, det vill säga i vilken stat inkomsten har tjänats in. En tredje princip är den så kallade *medborgarskapsprincipen* som grundar sig på att beskattningsanspråket är kopplat till var man är medborgare, det vill säga att du ska betala skatt i den stat du är medborgare.<sup>40</sup>

Det är när dessa principer kolliderar som *dubbelbeskattning* eller *dubbel icke-beskattning* uppstår. Om två stater tillämpar olika principer kan situationer uppstå där båda staterna gör anspråk på beskattningen, eller tvärtom, att ingen gör anspråk på beskattningen. Som nämndes ovan kan dubbelbeskattning vara av både ekonomisk och juridisk karaktär. Vad gäller den juridiska dubbelbeskattningen avser det situationen där ett skattesubjekt blir beskattat för samma skatteobjekt vid upprepade tillfällen i olika stater. Ekonomisk dubbelbeskattning å sin sida innebär tvärt om när samma skatteobjekt beskattas hos olika skattesubjekt i olika stater. I internprissättningssituationer är det en ekonomisk dubbelbeskattning som uppstår.<sup>41</sup> I allmänhet är juridisk dubbelbeskattning varken önskvärt för den skattskyldige eller lagstiftaren, liksom är inte dubbel icke-beskattning något som är särskilt önskvärt av lagstiftaren heller. Däremot kan den ekonomiska dubbelbeskattningen ha införts medvetet av lagstiftaren för att exempelvis kunna uppnå en kedjebeskattnings.<sup>42</sup> Den ekonomiska dubbelbeskattning som kan uppkomma i en internprissättningssituation får dock som utgångspunkt anses icke önskvärd.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Se Sallander (2015), s. 25.

<sup>40</sup> Se Sallander (2015), s. 25.

<sup>41</sup> Se Sallander (2013), s. 25 f.

<sup>42</sup> Se Sallander (2015), s. 26 f.; Sallander (2013), s. 25 f.

<sup>43</sup> Se mer härom i avsnitt 4.2.

Ett sätt att förebygga dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning är att stater sluter avtal om hur beskattningsanspråken ska fördelas mellan varandra. Avtalen som ofta benämns som *skatteavtal* är folkrättsliga avtal och kan vara både bilaterala och multilaterala. OECD har tagit fram ett modellavtal, *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (härefter förkortat OECD:s modellavtal), för att underlätta ingåendet av skatteavtal och det är denna modell som de flesta skatteavtal Sverige har slutit med andra stater följer. Modellavtalet har getts ut i flera versioner genom åren och den senaste versionen kom ut år 2017.<sup>44</sup> OECD:s modellavtal fungerar som en icke-bindande avtalsmodell. Detta innebär att avtalet kan användas som en rekommendation för hur ett skatteavtal kan utformas, men det står fortfarande de avtalslutande staterna fritt att utforma aktuellt skatteavtal på annat sätt.<sup>45</sup> På grund av detta kan det därmed också finnas vissa skillnader mellan olika skatteavtals innehåll.<sup>46</sup>

En viktig princip vad gäller skatteavtal är den så kallade *gyllene regeln*, vilken innebär att skatteavtal aldrig kan utvidga en stats beskattningsanspråk. Skatteavtalet kan endast begränsa en stats beskattningsanspråk. Sallander menar att skatteavtalen inte ger någon beskattningsrätt, utöver den som följer av den interna rätten, utan enbart fungerar som ett sätt att fördela beskattningsanspråken.<sup>47</sup> Vanligtvis följer även detta, för svensk del, av 2 § i varje lag som implementerar ett skatteavtal.<sup>48</sup>

Förutom att förebygga dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning har skatteavtalen ofta även till syfte att förhindra skatteflykt. Skatteavtalen kan även främja investeringar genom att förmånligare skattebestämmelser införs genom avtalet eller att avtalet skapar större förutsebarhet för den skattskyldige.<sup>49</sup>

För sammanhangets skull kan det även vara av vikt att nämna att FN också har utformat ett modellavtal, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Avtalet har utformats av OECD och FN gemensamt och syftar främst till att tillämpas mellan utvecklingsländer och utvecklade länder. Detta avtal kommer dock inte att beröras i framställningen i övrigt.<sup>50</sup>

---

<sup>44</sup> Jfr OECD Model Tax Convention on Income and on Capital i sin lydelse den 21 november 2017.

<sup>45</sup> Se Sallander (2015), s. 27 f., 47 och 66.

<sup>46</sup> För en närmare genomgång och systematisering av de avvikelser som kan förekomma i Sveriges skatteavtal hänvisas till Sallander (2015), s. 47 ff. och med hänsyn till ömsesidiga överenskommelser, Sallander (2013), avsnitt 2 i dess helhet.

<sup>47</sup> Se Sallander (2015), s. 90.

<sup>48</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, Tolkning av skatteavtal.

<sup>49</sup> Se Sallander (2015), s. 28 f.

<sup>50</sup> Se Sallander (2015), s. 45.

## 3.2 Implementering av skatteavtal i svensk rätt

Enligt 10 kap. 1 § regeringsformen (härefter förkortat RF) ingås överenskommelser med andra stater och mellanfolkliga organisationer av regeringen. Enligt 10 kap. 2 § RF får regeringen dock ge en annan förvaltningsmyndighet i uppdrag att ingå överenskommelser som inte kräver riksdagens eller Utrikesnämndens medverkan. Utgångspunkten är alltså att det är regeringen som ingår folkrättsliga avtal och följaktligen även skatteavtal, men i undantagsfall kan sådana avtal ingås av förvaltningsmyndigheter. I vissa fall kan det dock, enligt 10 kap. 3 § RF, även krävas riksdagens godkännande för att regeringen ska få ingå en internationell överenskommelse.

Det finns två olika sätt att se på folkrättens, och således även skatteavtalens, roll i rättssystemet. Vanligtvis skiljer man mellan ett dualistiskt och ett monistiskt synsätt. Det dualistiska synsättet anser, till skillnad från det monistiska synsättet, folkrätten och den interna rätten som två separata system. Dualismen skiljer mellan två olika förhållanden, där folkrätten reglerar förhållandet mellan stater och den interna rätten reglerar förhållandet mellan människa och stat. Detta innebär alltså att för att kunna åberopa folkrättsliga avtal inom intern rätt behöver avtalet implementeras genom nationell lag. Efter implementeringen görs det ingen hierarkisk skillnad mellan lagstiftning som har sin bakgrund i folkrättsliga avtal och lagstiftning som inte har det. Det monistiska synsättet å sin sida antar en mer sammanhängande syn på folkrätten och den interna rätten. Enligt det monistiska synsättet hänger folkrätten och intern rätt ihop med varandra. Detta får som konsekvens att folkrättsliga avtal automatiskt blir en del av den interna rätten så fort de träder i kraft.<sup>51</sup>

Svensk rätt antar som utgångspunkt ett mer dualistiskt synsätt vad gäller folkrättsliga avtal. Detta innebär att skatteavtal, som är folkrättsliga avtal, måste implementeras genom lag för att det ska vara en del av den svenska rätten. I och med detta krävs det därmed att riksdagen godkänner skatteavtalet, med hänsyn till att det är riksdagen som beslutar om lagar i Sverige.<sup>52</sup> Aldén menar dock att det inte råder någon tvekan om att svensk rätt erkänner att det finns en koppling mellan intern rätt och folkrätt, varför dessa inte heller kan ses som helt separerade.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Se Dahlberg (2020), s. 281; Aldén (1998), s. 225 ff.

<sup>52</sup> Jfr 1 kap. 4 § 2 st. RF.

<sup>53</sup> Se Dahlberg (2020), s. 281; Aldén (1998), s. 229.

### 3.3 Tolkning och tillämpning av skatteavtal

Frågan hur skatteavtal ska tolkas och tillämpas kan leda till viss problematik. Skillnader i staters tolkning kan medföra konflikter kring hur en viss bestämmelse i ett skatteavtal ska tillämpas. Nedan redogörs för några vedertagna metoder för att utröna hur skatteavtal kan tolkas.

#### 3.3.1 Wienkonventionen om traktaträtten

Skatteavtal är, som ovan nämndes, folkrättsliga avtal. För att förstå hur dessa avtal ska tolkas bör därmed ledning sökas i hur andra folkrättsliga avtal som utgångspunkt tolkas. Ett vanligt instrument för tolkning av folkrättsliga avtal är *The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969* (härefter förkortat VCLT)<sup>54</sup>, på svenska kallad *Wienkonventionen om traktaträtten*.<sup>55</sup>

I art. 31 VCLT föreskrivs en allmän regel för tolkning av traktater. Av denna följer, enligt första punkten, att "[e]n traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte".<sup>56</sup> Att traktat ska tolkas ärligt innebär att det ska tolkas i enlighet med principen om att avtal ska hållas, *pacta sunt servanda*, vilken även regleras i art. 26 VCLT.<sup>57</sup> Av art. 31(2) VCLT följer att "sammanhanget" omfattar preambel och bilagor, samt överenskommelser rörande traktaten mellan samtliga avtalsparter och dokument som upprättats av en eller flera avtalsparter i samband med avtalets ingående, som har godkänts av övriga avtalsparter. Även efterföljande överenskommelser mellan parterna, efterföljande praxis mellan parterna samt relevanta internationella rättsregler har betydelse utöver sammanhanget, enligt art. 31(3) VCLT. Om parterna haft en viss avsikt med ett uttryck i avtalet ska avtalet tolkas i enlighet med denna avsikt, enligt art. 31(4) VCLT.

Om tolkning enligt art. 31 VCLT leder till fortsatt tvetydighet eller oklarheter eller om resultatet är uppenbart orimligt eller oförnuftigt kan andra supplementära tolkningsmedel användas, enligt art. 32 VCLT. Detta innefattar förarbeten och omständigheter vid avtalets ingående.

Skulle det uppstå tolkningssvårigheter i avtal som bestyrkts på mer än ett språk så kan situationen lösas med hjälp av art. 33 VCLT. Art. 33(1) VCLT anger att ifall ett avtal har bestyrkts på flera språk ska dessa ha lika stort värde, parterna kan dock komma överens om att en viss språkversion ska ha företräde. Skulle det vara så att det uppkommer språkskiljaktigheter mellan de olika språkversionerna som leder till olika tolkningar, kan situationen i första hand lösas med hjälp av art. 31 och 32 VCLT och i andra hand ska den

---

<sup>54</sup> Se Vienna Convention on the Law of Treaties, Wien 23 maj 1969, SÖ 1975:1.

<sup>55</sup> Beträffande VCLT:s tillämpningsområde hänvisas till art. 1, samt art. 3–5 VCLT.

<sup>56</sup> Se art. 31(1) VCLT.

<sup>57</sup> Se Sallander (2015), s. 61.



språkversion som bäst, med hänsyn till avtalets ändamål och syfte, enar texterna ha företräde, enligt art. 33(4) VCLT.

### 3.3.2 Tolkningsregler i OECD:s modellavtal

I art. 3(2) i OECD:s modellavtal finns en särskild bestämmelse om hur avtalet ska tolkas. Artikelnen hänför sig till tolkning av begrepp som inte är definierade i avtalet. Enligt bestämmelsen ska i avtalet odefinierade begrepp tolkas i enlighet med intern rätt i den stat där beskattning ska ske. Sallander menar att detta torde innebära att det är källstaten som avses.<sup>58</sup>

Vidare diskuterar Sallander vilken typ av intern rätt som avses. Sallander menar att det som utgångspunkt är den skatterättsliga lagstiftningen som ska ha företräde, men att OECD:s kommentar till modellavtalet även ger stöd för att all form av intern rätt kan användas. Finns det dock en särskild innebörd i skatterättslig lagstiftning vad gäller det aktuella begreppet, ska denna innebörd ges företräde.<sup>59</sup>

Undantagsvis gäller dock att om sammanhanget kräver annat ska detta användas som tolkningsmedel före intern rätt. Vad som avses med sammanhanget menar Sallander är något som avgörs utifrån den gemensamma partsavsikten. Som exempel uppger Sallander att detta kan handla om situationer där en tolkning enligt intern rätt leder till ett resultat som inte stämmer överens med den gemensamma partsavsikten.<sup>60</sup>

### 3.3.3 Övriga tolkningsmedel som utformats av OECD

Till OECD:s modellavtal finns en kommentar för att ge stöd vid tolkning och tillämpning av modellavtalet.<sup>61</sup> OECD ger även med jämna mellan rum ut särskilda riktlinjer och rapporter för att förenkla tolkningen och tillämpningen av vissa bestämmelser i modellavtalet. Ett exempel på detta är så de kallade *Transfer Pricing Guidelines*<sup>62</sup> (även kallade TP-guidelines) som kan användas som hjälpmedel för tolkning och tillämpning av den bestämmelse som reglerar armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal. Detta kan innebära exempelvis hjälp avseende vilken värderingsmetod som ska användas vid bedömningen av om en oriktig prissättning har skett. Den senaste versionen av TP-guidelines gavs ut i januari 2022.<sup>63</sup>

En fråga som aktualiseras i detta sammanhang är huruvida kommentaren till modellavtalet och TP-guidelines faktiskt kan användas som

---

<sup>58</sup> Se Sallander (2015), s. 75 ff.

<sup>59</sup> Se Sallander (2015), s. 75 ff.

<sup>60</sup> Se Sallander (2015), s. 77 f.

<sup>61</sup> Se OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention.

<sup>62</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

<sup>63</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines).

tolkningsmedel avseende ett visst skatteavtal.<sup>64</sup> Tjernberg menar att det är oomtvistat att de kommentarer och rekommendationer som OECD ger ut kan ha betydande rättskällevärde både på nationell och internationell nivå, men att det är något oklart vilken betydelse materialet har vid tolkning av rent intern rätt.<sup>65</sup>

### 3.3.4 Urval av svensk praxis avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal

De i föregående avsnitt nämnda instrumentens betydelse för tolkning av skatteavtal har i svensk praxis diskuterats vid ett antal tillfällen. Frågan som huvudsakligen har diskuterats är huruvida de kan ha värde som rättskälla för att stödja tolkningen av bestämmelser i skatteavtal. Nedan ges en redogörelse av ett relevant avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (härefter förkortat HFD) där frågan har prövats. Vidare presenteras även HFD:s syn på skatteavtalens ställning i förhållande till övrig nationell lagstiftning.

#### 3.3.4.1 RÅ 1996 ref 84

I avgörandet RÅ 1996 ref 84, även kallat Luxemburgmålet, undersökte HFD (dåvarande Regeringsrätten) vilka principer som kan användas för tolkning av skatteavtal. I målet var det fråga om ett bolag, X, som var helägt av banken Y. Efter en omstrukturering ägde X fem fondbolag i Luxemburg. Två frågor aktualiserades i målet, 1) om X skulle delägarbeskattas för fondbolagens inkomster och vid nekande svar 2) om utdelning från fondbolagen till X skulle vara undantagen beskattning i Sverige i enlighet med art. 22(2)b i Sveriges skatteavtal med Luxemburg.<sup>66</sup>

HFD konstaterade att den första frågan var beroende av om fondbolagen omfattades av skatteavtalet med Luxemburg. Av särskild vikt var huruvida fondbolagen kunde anses ha hemvist i Luxemburg. HFD noterade att det fanns två olika tolkningsalternativ som båda behövde prövas. HFD anförde att "[t]olkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt".<sup>67</sup> Vidare konstaterade HFD att art. 31–33 VCLT ska användas för att fastställa den gemensamma avsikten. HFD fastställde även att OECD:s modellavtal och kommentarer som tillhör avtalet kan ha särskild betydelse för tolkningen. HFD uttalade att "[h]ar ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat".<sup>68</sup> HFD menade alltså att Wienkonventionens

---

<sup>64</sup> Se Sallander (2015), s. 66.

<sup>65</sup> Se Tjernberg (2018), s. 114.

<sup>66</sup> Se RÅ 1996 ref 84.

<sup>67</sup> Se RÅ 1996 ref 84, p. 4.

<sup>68</sup> Se RÅ 1996 ref 84, p. 4.

bestämmelser som utgångspunkt ska användas för att tolka partsavsikten, men om parterna har utformat skatteavtalet i överensstämmelse med OECD:s modellavtal finns det anledning att utgå från OECD:s rekommendationer för att bestämma partsavsikten.<sup>69</sup>

#### 3.3.4.2 RÅ 2010 ref 112

I avgörandet RÅ 2010 ref 112 uppstod frågan om vilken lag som skulle anses vara tillämplig när en konflikt uppstår mellan en bestämmelse i ett skatteavtal och en annan intern regel om beskattning. Genom avgörandet anförde HFD att om ett skatteavtal begränsar beskattning i Sverige, hindrar detta eventuell beskattningsrätt som föreskrivs genom interna regler, även om den interna regeln tillkommit senare än skatteavtalet. HFD konstaterade att "[i] allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning". Vidare anförde dock HFD att

"Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen."<sup>70</sup>

Detta innebär alltså att bestämmelserna i ett skatteavtal som utgångspunkt ges företräde framför interna bestämmelser, men att detta undantagsvis kan begränsas ifall lagstiftaren tydliggjort, genom exempelvis lagtext eller förarbeten, att den interna bestämmelsen ska ha företräde.

#### 3.3.5 Konflikter avseende skatteavtalens tolkning

Problem kan uppstå när myndigheter eller domstolar i olika stater väljer att klassificera en inkomst på olika sätt. Detta kan exemplifieras genom just internprissättningssituationer där det kan vara så att en behörig myndighet eller domstol i en annan stat har bedömt att en oriktig prissättning har skett, medan Skatteverket har bedömt att en oriktig prissättning inte har skett.

Något man kan diskutera här är huruvida det finns en skyldighet för en svensk nationell domstol att följa beslut och domar i frågor som berör skatteavtal från utländska domstolar, det vill säga huruvida det kan finnas någon slags *princip om samsyn* stater emellan. Denna princip skulle innebära att om en behörig myndighet i en stat exempelvis har bedömt att oriktig prissättning har skett skulle en nationell domstol automatiskt acceptera denna bedömning och alltså också anse att en oriktig prissättning har skett.<sup>71</sup>

I avgörandet RÅ 1987 ref 162 hänvisade HFD till den uppfattning som den brittiska myndigheten haft avseende avtalets innebörd, vilken gav

---

<sup>69</sup> Se RÅ 1996 ref 84.

<sup>70</sup> RÅ 2010 ref 112.

<sup>71</sup> Se Sallander (2015), s. 81 ff.

betydelse för målets utfall.<sup>72</sup> I RÅ 1991 ref 107 belyste HFD att motsvarande resultatjusteringar i fråga om tillämpning av armlängdsprincipen förutsätter att en likadan bedömning görs avseende prissättningsfrågan av de båda behöriga myndigheterna. HFD konstaterade i anslutning till detta att det kan vara svårt att nå en sådan form av samsyn.<sup>73</sup>

Sallander menar att det för svenskt vidkommande inte finns särskilt mycket praxis på området, men att det kan antas att Högsta förvaltningsdomstolen har accepterat en viss princip om samsyn. I vilken utsträckning principen kan tillämpas menar Sallander emellertid är oklart, men möjligen kan en annan avtalsslutande stats praxis få viss betydelse för tolkningen i Sverige.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Se RÅ 1987 ref 162; jfr Sallander (2015), s. 82.

<sup>73</sup> Se avsnitt 5.3 i RÅ 1991 ref 107.

<sup>74</sup> Se Sallander (2015), s. 81 ff.; Sallander (2014), s. 102 ff.

## 4 Internprissättning, armlängdsprincipen och korrigeringsregeln

I detta avsnitt ges en överblick över vad internprissättning är, vilken funktion det fyller och vad dess syfte är. Avsnittet går sedan vidare in på de ramar som finns för internprissättning med vikt vid den så kallade armlängdsprincipens reglering och tillämpning i OECD:s modellavtal och i svensk rätt.

### 4.1 Internprissättningens funktion och syfte

Internprissättning är ett av de ämnen som tas upp i OECD:s BEPS-projekt.<sup>75</sup> Att använda sig av ett system för internprissättning är vanligt inom koncerner. Det uppkommer som en naturlig följd för att bemöta problem kring värderingen av interna prestationer och fyller en viktig funktion både för koncernens ekonomistyrning och organisation. I multinationella koncerner är ofta målet att maximera vinsten för hela koncernen och inte enbart för enskilda företag inom koncernen. Ett internprissättningssystem är därmed ett sätt för koncernen att maximera resultatet och därmed även vinsten för koncernen. Arvidsson menar att det finns tre huvudsakliga skäl till att koncerner utvecklar internprissättningssystem, nämligen för styrning, motivation och resultatbedömning. Vad gäller multinationella koncerner kan även exempelvis skatter, tullar och valutabestämmelser vara faktorer som bidrar till att ett internprissättningssystem utvecklas. Arvidsson menar att det finns tre kategorier som den interna prissättningen kan delas in i: kostnadsbaserad, marknadsbaserad och förhandlingsbaserad, varav kostnadsbaserad och marknadsbaserad är vanligast.<sup>76</sup>

Multinationella koncerner har en särskild fördel i internationella hänseenden genom att de kan nyttja internprissättningssystem för att flytta vinster inom koncernen. Ett exempel på hur detta kan ta sig uttryck är genom att ett dotterföretag i en stat med högre skattesats köper varor eller tjänster av ett moderföretag som är beläget i en stat med lägre skattesats till ett pris som överstiger marknadspris. Effekten av detta agerande blir att det skattepliktiga resultatet minskar för företaget i staten med högre skattesats eftersom kostnader som utgångspunkt är avdragsgilla.<sup>77</sup> Samtidigt ökar det skattepliktiga resultatet hos företaget i staten med lägre skattesats, men eftersom skattesatsen där är lägre beskattas inkomsten inte lika högt som den hade gjorts i den andra staten. På detta vis kan alltså företagen inom koncernen betala mindre skatt och koncernens totala skattebörda minskar. Agerandet kan dock även leda till

---

<sup>75</sup> Jfr åtgärds punkt 8, 9 och 10 i BEPS-projektet.

<sup>76</sup> Se Arvidsson (1990), s. 15 och 25 f.

<sup>77</sup> Jfr till exempel 16 kap. 1 § IL.

att stater får in mindre skatteintäkter, till följd av att vinster som skulle ha beskattats i en stat i stället beskattas i en annan.

## 4.2 Armlängdsprincipen i OECD:s modellavtal

Att multinationella koncerner använder internprissättningssystem är som ovan nämnt naturligt, men det kan även leda till vinstförskjutningar som kan medföra skattebaserosion. För att motverka denna typ av agerande har OECD fastställt den så kallade *armlängdsprincipen* i sitt modellavtal. Principen regleras i art. 9(1) i OECD:s modellavtal, vilken har följande lydelse

“1. Where

- a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State,
- or
- b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”<sup>78</sup>

Armlängdsprincipen innebär att internationella transaktioner mellan två företag i en koncern ska ske på ”armlängds avstånd”. Att transaktionen sker på armlängds avstånd innebär att transaktionen ska genomföras som om de två företagen vore oberoende av varandra. Dahlberg delar in bestämmelsen i art 9(1) i OECD:s modellavtal i två krav för att den ska vara tillämplig. Det första kravet innebär att de aktuella företagen ska vara närstående och det andra kravet innebär att avtalsvillkoren ska avvika från vad två oberoende parter skulle ha avtalat om.<sup>79</sup> Avtal om internationella transaktioner som sker inom en koncern ska alltså ske på samma villkor som om avtalsparterna inte hade ingått i samma koncern. Man kan säga att armlängdsprincipen sätter en slags ram för vad som är tillåtet på internprissättningsområdet. Syftet med regeln är att undvika en situation där två parter inom en koncern kan sätta priser på ett sådant sätt att vinster förflyttas från en stat till ett annan vilket i sin tur får som effekt att staters skattebaser påverkas och möjligen även urholkas.<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> Art. 9(1) i OECD:s modellavtal.

<sup>79</sup> Se Dahlberg (2020), s. 166.

<sup>80</sup> Se Lodin m.fl. (2021), s. 558 f.

Effekten av en tillämpning av art. 9(1) i OECD:s modellavtal i den andra avtalsslutande staten stadgas i art. 9(2) i OECD:s modellavtal

“2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”<sup>81</sup>

Enligt bestämmelsen ska det som utgångspunkt ske en motsvarande justering i den andra avtalsslutande staten. Om en transaktion har skett till ett ej marknadsmässigt pris ska alltså dels en justering ske av den kostnad som uppstått i den ena avtalsslutande staten och på motsvarande vis ska en justering ske av den inkomst som uppkommit i den andra avtalsslutande staten. En motsvarande justering i den andra avtalsslutande staten kan bidra till att en dubbelbeskattning undviks. Vid justeringen ska dock hänsyn tas till övriga bestämmelser i avtalet, vilket innebär att exempelvis armlängdsprincipen ska beaktas.<sup>82</sup> Detta skulle kunna medföra att den behöriga myndigheten gör en annan bedömning än den som gjorts av den andra behöriga myndigheten.<sup>83</sup> Det föreligger emellertid även en skyldighet för behöriga myndigheter att konsultera varandra om nödvändigt. Av vikt att notera vad gäller den efterföljande justeringen är att inte alla stater har implementerat den justering som föreskrivs i art. 9(2) i OECD:s modellavtal. Detta innebär alltså att det i vissa avtal kan vara så att det inte finns något stöd för att en justering bör göras även i den andra staten.<sup>84</sup>

Ett verktyg för att bestämma om parternas transaktion har genomförts på armlängds avstånd är att bedöma marknadsmässigheten av parternas avtal. Avgörande i sammanhanget blir därmed att bedöma om parterna avtalat om ett exempelvis marknadsmässigt pris. Detta innebär en slags hypotetisk prövning av vad som skulle kunna utgöra ett marknadsmässigt pris mellan parterna.<sup>85</sup> Som nämndes i föregående avsnitt finns vissa hjälpmedel i form av OECD:s riktlinjer och rapporter för att stödja tolkning och tillämpning av armlängdsprincipen och för att bedöma vad som är ett marknadsmässigt pris.

---

<sup>81</sup> Se art. 9(2) i OECD:s modellavtal.

<sup>82</sup> Det bör noteras att formuleringen kan skilja sig åt mellan olika skatteavtal. I exempelvis dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna används formuleringen ”[...]om denna andra stat anser justeringen vara berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet”. Här föreskrivs alltså uttryckligen att den behöriga myndigheten ska anse att justeringen är berättigad utifrån vissa angivna premisser.

<sup>83</sup> Se Sallander (2015), s. 138 f.

<sup>84</sup> Se Soom (2020), s. 98.

<sup>85</sup> Se Lodin m.fl. (2021), s. 560.

OECD:s riktlinjer<sup>86</sup> innehåller bland annat detaljerade rekommendationer avseende bestämningen av ett marknadsmässigt pris.

### 4.3 Armlängdsprincipen i svensk rätt

Armlängdsprincipens historia i svensk rätt sträcker sig över 100 år tillbaka i tiden. År 1916 begärde riksdagen en utredning beträffande beskattning av utlåningar och det förslag som sedermera togs fram av Otto V. Landén kan sägas ha gett uttryck för en armlängdsprincip. Förslaget godkändes av riksdagen, men upphävdes redan år 1919, innan det hade hunnit tillämpas.<sup>87</sup>

Vid Kommunal-skattelagens tillkomst år 1928 inrättades det, efter flertal utredningar under 1920-talet, bestämmelser kring hur oriktig prissättning för transaktioner inom en ekonomisk intressegemenskap ska hanteras.<sup>88</sup> Den bestämmelse som idag är aktuell vad gäller armlängdsprincipen och oriktig prissättning tog dock form år 1965 då reglerna skärptes.<sup>89</sup> Ytterligare en skärpning har sedan gjorts år 1983. Fram till år 1988 gällde motsvarande regler även för koncerninterna transaktioner mellan företag i Sverige.<sup>90</sup>

Armlängdsprincipen kommer i svensk rätt idag till uttryck genom 14 kap. 19 § IL. Bestämmelsen kallas även för *korrigeringsregeln* och har följande lydelse:

”Om resultatet av en näringsverksamhet blir lägre till följd av att villkor avtalats som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare, ska resultatet beräknas till det belopp som det skulle ha uppgått till om sådana villkor inte funnits. Detta gäller dock bara om

1. den som på grund av avtalsvillkoren får ett högre resultat inte ska beskattas för detta i Sverige enligt bestämmelserna i denna lag eller på grund av ett skatteavtal,
2. det finns sannolika skäl att anta att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan parterna, och
3. det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.”<sup>91</sup>

För att 14 kap. 19 § IL ska kunna tillämpas krävs det att fyra rekvisit är uppfyllda. Arvidsson delar upp de fyra rekvisiten enligt följande; *rättssubjekt, intressegemenskap, prisavvikelse* och *inkomsteffekt*.<sup>92</sup>

För det första krävs det att en i Sverige skattskyldig näringsidkare ingått ett avtalsförhållande med en i Sverige icke skattskyldig person. Här tas alltså

---

<sup>86</sup> Jfr OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.

<sup>87</sup> Se Arvidsson (1990), s. 75 f.

<sup>88</sup> Jfr SOU 1923:69-70, SOU 1926:18 samt prop. 1927:102.

<sup>89</sup> Jfr prop. 1965:126.

<sup>90</sup> Se Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (2022-09-01, JUNO), kommentaren till 14 kap. 19 och 20 §§. Se även Arvidsson (1990), s. 75–97 för en mer ingående beskrivning av armlängdsprincipen och korrigeringsregelns tillkomst och utveckling i svensk rätt.

<sup>91</sup> 14 kap. 19 § IL.

<sup>92</sup> Se Arvidsson (1990), s. 121.



sikte på att det ska föreligga ett avtalsförhållande mellan parterna, vilket innebär att det krävs att mer än en part är involverad. Detta innebär att internationella transaktioner som sker inom ett och samma företag inte omfattas av regelns bestämmelser. Den part som tillförts en inkomst till följd av avtalet ska dessutom inte vara skattskyldig för det i Sverige. På motsvarande vis ska den part som tillförts en kostnad vara skattskyldig i Sverige.<sup>93</sup>

Vidare ska det finnas sannolika skäl att anta att en ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan parterna och avtalsvillkoren ska ha tillkommit som en följd av den ekonomiska intressegemenskapen. Det är alltså av betydelse att parterna ingår i samma ekonomiska intressegemenskap och att det avtal som parterna har slutit beror på denna. För att bedöma om en ekonomisk intressegemenskap föreligger mellan parterna finns stöd i 14 kap. 20 § IL, vilken har följande lydelse:

- ”Ekonomisk intressegemenskap som avses i 19 § anses föreligga om
- en näringsidkare, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av en annan näringsidkares företag eller äger del i detta företags kapital, eller
  - samma personer, direkt eller indirekt, deltar i ledningen eller övervakningen av de båda företagen eller äger del i dessa företags kapital.”<sup>94</sup>

Av betydelse för huruvida en intressegemenskap föreligger är alltså om det föreligger direkt eller indirekt ägande eller kontroll över parterna.<sup>95</sup>

Det avtal som parterna har ingått ska även avvika från vad två oberoende parter skulle ha avtalat om. Detta stipulerar alltså att det ska föreligga en avvikelse i förhållande till vad två avtalsparter som inte ingår i en ekonomisk intressegemenskap skulle ha kommit överens om. Det är alltså avtalsvillkoren som här får betydelse för bedömningen, det vill säga det är avtalsvillkoren som ska ha medfört en prisavvikelse. Det är genom detta rekvisit som armlängdsprincipen kommer till uttryck. Huruvida en prisavvikelse föreligger kan vara svårbedömt och lagtexten i sig ger relativt lite vägledning för bedömningen av denna fråga. Detta medför en svårighet att tillämpa korrigeringsregeln, vilket även medför begränsade möjligheter att vidta åtgärder mot obehöriga vinstöverföringar. Som utgångspunkt är det avtalsvillkorens marknadsmässighet som styr huruvida en prisavvikelse har skett. Vad som ska anses vara ett marknadsmässigt eller ej marknadsmässigt pris kan bero på många faktorer. Ofta går det inte att bestämma vad som ska vara ett marknadsmässigt pris i det enskilda fallet.<sup>96</sup>

Slutligen ska den genom avtalet överenskomna prisavvikelsen medföra att den i Sverige skattskyldiga avtalsparten får ett lägre resultat. Detta innebär alltså att prisavvikelsen ska ha en effekt på den svenska avtalspartens inkomster. Det ska därmed vara fråga om att den svenska parten tillförs för låg intäkt

---

<sup>93</sup> Se Arvidsson (1990), s. 121.

<sup>94</sup> 14 kap. 20 § IL.

<sup>95</sup> Se Arvidsson (1990), s. 141.

<sup>96</sup> Se Arvidsson (1990), s. 148 f.

eftersom intäktsposterna om utgångspunkt ska minskas med kostnadsposterna.<sup>97</sup> Det ska alltså föreligga kausalitet mellan prisavvikelsen och inkomst-effekten.<sup>98</sup>

Effekten av en tillämpning av 14 kap. 19 § IL blir att en justering av det i Sverige skattskyldiga företagens resultat ska ske, vilket medför att det skattskyldiga företaget får ett högre beskattningsbart resultat. I detta avseende vore det önskvärt om en justering av det beskattningsbara resultatet sker även i den andra staten, eller på motsvarande vis om en resultatkorrigering har skett i en annan stat borde resultatet även justeras i Sverige. Huruvida en justering ska ske regleras dock inte i svensk rätt. Situationen beror i stället på ifall Sverige har ett skatteavtal med aktuell stat och vad som i så fall regleras i skatteavtalet.<sup>99</sup>

### 4.3.1 Närmare om tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln

Korrigeringsregeln är relativt detaljfattig och lämnar gott om utrymme för tolkning. Tidigare har nämnts hur OECD:s riktlinjer och Wienkonventionen har hanterats av HFD i fråga om tolkning av en bestämmelse i ett skatteavtal.<sup>100</sup> Korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL har förvisso kopplingar till bestämmelsen i OECD:s modellavtal och fastställer samma princip. Huruvida OECD:s riktlinjer kan användas för att söka stöd vid en eventuell tolkning och tillämpning av den svenska korrigeringsregeln är dock inte helt självklart. Frågor kring tolkning och tillämpning av korrigeringsregeln och OECD:s riktlinjers betydelse för dess tolkning har berörts av HFD vid ett flertal tillfällen. Några av dessa kommer kort att sammanfattas i detta delavsnitt.

#### 4.3.1.1 RÅ 1991 ref 107

De så kallade *Shell-målen* har haft stort inflytande vad gäller frågor om internprissättning i Sverige. I avgörandet prövade HFD bland annat vilken betydelse OECD:s rapporter kan ha för tolkningen av den svenska korrigeringsregeln. HFD konstaterade att

”[...] de riktlinjer som läggs fram i OECD-rapporten visserligen inte är bindande för de svenska skattemyndigheterna men att rapporten, som inte står i strid med 43 § 1 mom KL, ger en god och välbalanserad belysning av den problematik som det här gäller. De i rapporten förekommande uttalandena kan således i relevanta delar tjäna till ledning vid tillämpningen av nyssnämnda stadgande.”<sup>101</sup>

---

<sup>97</sup> Jfr 14 kap. 21 § IL.

<sup>98</sup> Se Arvidsson (1990), s. 154.

<sup>99</sup> Se Arvidsson (1990), s. 177 och 187 f.

<sup>100</sup> Jfr avsnitt 3.3.4 ovan.

<sup>101</sup> Avsnitt 5.3 i RÅ 1991 ref 107.

HFD menade alltså att det inte finns någon bundenhet gällande OECD:s rapporter vad gäller den svenska korrigeringsregeln, men att riktlinjerna i detta fall belyste den problematik avseende korrigeringsregelns tillämpning som HFD stod inför varför de kunde fungera som vägledning.

I samma avgörande konstaterade HFD att kvittningar avseende överdebiteringar ett beskattningsår och underdebiteringar ett annat kan anses vara affärsmässigt motiverat varför detta alltså skulle anses vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen. I fall där över- och underdebiteringar har skett kan alltså en helhetsbedömning behöva göras över de aktuella företagens transaktioner över flera beskattningsår. HFD konstaterade även att det i vissa fall kan vara nödvändigt att bryta mot principen om beskattningsårets slutenhet vid en tillämpning av korrigeringsregeln.<sup>102</sup> Skatteverket har kommenterat att avgörandet ger för handen att det dels behöver göras en helhetsbedömning avseende samtliga transaktioner som skett mellan de aktuella företagen, dels att bedömningen även behöver göras över flera beskattningsår.<sup>103</sup>

#### 4.3.1.2 HFD 2016 ref 45

I avgörandet HFD 2016 ref 45 besvarade HFD frågan om det fanns anledning att beakta tidigare avtalsvillkor som gällt mellan parterna där de senare tillkomna avtalsvillkoren varit marknadsmässiga. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det är resultateffekten som ska bedömas vid en tillämpning av korrigeringsregeln. Till grund för denna bedömning borde samtliga avtalsvillkor som bestämts vid avtalets undertecknande vägas in. Särskild vikt lades vid att det aktuella företaget gått med på en räntehöjning trots att det tidigare avtalet inte förskrivit en skyldighet att godta en räntehöjning, något som en oberoende part inte hade gått med på. Vidare konstaterade HFD även att denna bedömning var förenlig med OECD:s riktlinjer.<sup>104</sup> Här gav alltså HFD OECD:s riktlinjer en viss betydelse genom att understryka att bedömningen var i linje med dessa.

I en kommentar till avgörandet har Skatteverket uttalat att det anser att det är möjligt att ändra avtalsvillkor som inte är marknadsmässiga till villkor som är marknadsmässiga, under förutsättning att de var marknadsmässiga när avtalet ingicks.<sup>105</sup>

#### 4.3.2 Kort om bevisbördan i internprissättningsmål

Som nämndes ovan kan det vara en utmaning att fastställa om avtalsvillkoren avviker från vad som kan anses vara marknadsmässigt. I synnerhet kan det vara mycket svårt att bevisa detta. Den allmänna premissen avseende bevisbördans placering är att den som har lättast att bevisa något också ska göra

---

<sup>102</sup> Se RÅ 1991 ref 107.

<sup>103</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, Den svenska korrigeringsregeln.

<sup>104</sup> Se HFD 2016 ref 45.

<sup>105</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, Den svenska korrigeringsregeln.

det.<sup>106</sup> En vanlig utgångspunkt i skattemål är att Skatteverket har bevisbördan för intäktssidan, medan den skattskyldige har bevisbördan för kostnadssidan.<sup>107</sup> Lodin m.fl. menar att det alltid är Skatteverket som har bevisbörda för att en prisavvikelse har skett i internprissättningsmål.<sup>108</sup> Wiman menar att passusen ”det inte av omständigheterna framgår att villkoren kommit till av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap” i 14 kap. 19 § 3 p. IL borde innebära att det är den skattskyldige som bär bevisbördan för att avtalsvillkoren till kommit av andra skäl än ekonomisk intressegemenskap.<sup>109</sup>

### 4.3.3 Dokumentationskrav vid internprissättning

För att underlätta bedömningen om ett armlängdsmässigt pris har avtalats har EU de senaste åren arbetat för att ta fram direktiv med vissa dokumentationskrav för företags internprissättning, i ljuset av BEPS-projektet. Dessa dokumentationskrav har implementerats i 39 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) (härefter förkortat SFL). Bestämmelserna om internprissättningsdokumentation i 39 kap. SFL innebär bland annat att företag och koncerner ska dokumentera information om företaget och koncernens verksamhet och dess transaktioner.<sup>110</sup>

Vidare regleras det som ofta kallas för *land-för-land-rapporter* i 33 a kap. SFL. Land-för-land-rapportering innebär att företag överstigande en viss årlig omsättning på årsbasis ska rapportera information om bland annat vilka stater de är verksamma i, hur stora vinster eller förluster de gör och hur mycket de betalar i skatt. Syftet är, liksom för dokumentationskraven, att underlätta bedömningen av om ett armlängdsmässigt pris har avtalats.<sup>111</sup>

---

<sup>106</sup> Jfr Wiman (1987), s. 97.

<sup>107</sup> Se Lodin m.fl. (2021), s. 662.

<sup>108</sup> Se Lodin m.fl. (2021), s. 561.

<sup>109</sup> Se Wiman (1987), s. 100.

<sup>110</sup> Jfr 39 kap. 16 b–c §§ SFL.

<sup>111</sup> Jfr Dahlberg (2020), s. 183.

## 5 Skattetvistlösningsmekanismer

I detta avsnitt ges en översikt över de skattetvistlösningsmekanismer som finns till hands inom OECD, EU och i Sverige. Framställningen lägger i huvudsak vikt vid de skattetvistlösningsmekanismer som tillhandahålls i Sverige och inom EU. För sammanhangets skull ges emellertid även redogörelse för de skattetvistlösningsmekanismer som finns tillgängliga genom OECD:s modellavtal, vilka även kan finnas reglerade i tillämpligt skatteavtal. Vidare analyseras den nya svenska lagstiftningen avseende skattetvistlösningsmekanismer inom EU och jämförs med den gamla skiljemannakonventionen.

### 5.1 Skattetvistlösningsmekanismer enligt OECD:s modellavtal

Ett vedertaget sätt att lösa skattetvister avseende dubbelbeskattningssituationer är att stater ingår överenskommelser för att lösa situationen. I art. 25 i OECD:s modellavtal finns bestämmelser om det som kallas *mutual agreement procedure* (förkortat MAP), på svenska kallat *ömsesidiga överenskommelser*. Ömsesidiga överenskommelser syftar till att förhindra och undanröja dubbelbeskattning. De kan fungera som ett alternativ till domstolsförfarande eller som ett sätt att effektivisera skatteavtalens tillämpning.<sup>112</sup> Sedan år 2006 har antalet ansökningar om ömsesidig överenskommelse ökat. Mellan år 2006 och år 2015 ökade antalet ärenden inom hela OECD med 163 %.<sup>113</sup> Sverige är en av de stater som toppar listan över flest antal inledda ärenden vad gäller ömsesidiga överenskommelser.<sup>114</sup> År 2021 inleddes 100 nya mål för Sveriges räkning, vilket kan jämföras med år 2006 då 72 nya mål inleddes.<sup>115</sup>

Sallander skiljer mellan tre olika typer av ömsesidiga överenskommelser – interna överenskommelser, generella överenskommelser och enskilda överenskommelser. Interna överenskommelser avser situationer där den behöriga myndigheten ensidigt försöker lösa dubbelbeskattningssituationen utan att en annan stats behöriga myndighet kontaktas. I detta sammanhang involveras alltså inte den andra behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten. Generella överenskommelser regleras i art. 25(3) i OECD:s modellavtal. Detta förfarande kan inte inledas av en skattskyldig. I stället sker förfarandet helt och hållet mellan de behöriga myndigheterna i de berörda staterna. Överenskommelser kan nås både avseende situationer som är

---

<sup>112</sup> Se Sallander (2015), s. 192.

<sup>113</sup> Se OECD Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015. Besökt 2023-02-20.

<sup>114</sup> Se OECD Mutual Agreement Procedure Statistics 2021 per jurisdiction – Inventory. Besökt 2023-02-20.

<sup>115</sup> Se OECD Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015. Besökt 2023-02-20. Märk dock att antal inledda ärenden har fluktuerat en aning över åren.

reglerade i skatteavtalet och avseende situationer som inte är reglerade i skatteavtalet.<sup>116</sup>

Interna och generella överenskommelser kommer inte att beröras vidare i denna uppsats, utan i stället kommer framställningen koncentrera sig kring enskilda överenskommelser och de möjligheter som därigenom ges för en skattskyldig att få en tvist avseende dubbelbeskattning löst. I följande delavsnitt presenteras enskilda överenskommelser samt skiljeförfarandet som tvistlösningsmekanismer såsom de regleras i OECD:s modellavtal.

### 5.1.1 Enskilda överenskommelser

En enskild överenskommelse initieras av den skattskyldige och regleras i art. 25(1–2) i OECD:s modellavtal genom följande lydelse

“1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.”<sup>117</sup>

Genom bestämmelsen ges den skattskyldige en möjlighet att begära att de behöriga myndigheterna ska försöka lösa den skattskyldiges beskattningssituation så att en uppkommen dubbelbeskattning undanröjs. Syftet med bestämmelsen är att ge den skattskyldige ett alternativ till en domstolsprocess och därmed en möjlighet att lösa tvisten genom att direkt vända sig till de behöriga myndigheterna i berörda stater. Det finns alltså ingen skyldighet att alla rättsmedel ska vara uttömda för att den skattskyldige ska få lov att begära tvistlösning genom ömsesidig överenskommelse. På motsvarande vis hindrar inte en initierad process om ömsesidig överenskommelse att den skattskyldige vänder sig till domstol för att få tvisten löst, vilket följer av art. 25(1) i OECD:s modellavtal. En domstolsprocess och processen vid behörig myndighet kan antingen löpa parallellt eller så kan ärendet vilandeförklaras hos den behöriga myndigheten till dess att dom har meddelats.<sup>118</sup>

Det finns ingen skyldighet för de behöriga myndigheterna att komma överens genom ömsesidig överenskommelse, något som kan leda till viss problematik för den skattskyldige vars dubbelbeskattning alltså i sådant fall

---

<sup>116</sup> Se Sallander (2013), s. 27 f.

<sup>117</sup> Art. 25(1–2) i OECD:s modellavtal.

<sup>118</sup> Se Sallander (2013), s. 182 f. och 205.

kvarstår. Vidare rör art. 25(1–2) i OECD:s modellavtal endast situationer som är reglerade av det aktuella skatteavtalet. Det händer dock att det i praktiken träffas överenskommelser avseende sådant som inte är reglerade av skatteavtalen i alla fall.<sup>119</sup>

I fråga om bevisning åligger det den skattskyldige att ansvara för att lämna in material till den behöriga myndigheten, men den behöriga myndigheten kan även begära att den skattskyldige ska inkomma med mer information. Sallander menar att detta kan leda till besvärliga situationer, i synnerhet om den skattskyldige har en inställning att det är den behöriga myndigheten som ska lösa situationen åt den skattskyldige och således inte är behjälplig med att bistå den behöriga myndigheten med information. En annan besvärlig situation kan uppstå när den skattskyldige har en komplicerad företagsstruktur. Sallander menar att det, i och med att processen kan vara tämligen långdragen, finns risk att fysiska personer som varit involverade i transaktioner som aktualiserar en tvist kanske inte arbetar kvar på företaget.<sup>120</sup>

Efter att en process har initierats av en skattskyldig förlöper processen helt mellan de behöriga myndigheterna och den skattskyldige är i övrigt inte involverad i förfarandet. Det finns vidare ingen skyldighet för de behöriga myndigheterna att informera den skattskyldige om i vilket skede förhandlingarna befinner sig. Således finns därmed tämligen få möjligheter för den skattskyldige att påverka processen, i stället koncentreras den skattskyldiges deltagande till det inledande skedet i samband med ansökan. I det inledande skedet ges den skattskyldige möjlighet att utforma ansökan på så vis att denne lyfter fram sin sak och de bevis denne har för sin sak. Möjligheten att påverka processen är dock beroende av skatteavtalets innehåll. Det kan exempelvis vara så att det aktuella skatteavtalet innehåller en mer omfattande bestämmelse vilken medför att den skattskyldige tillåts ha en mer aktiv roll i processen.<sup>121</sup>

### 5.1.2 Skiljeförfarande

Diskussioner angående en effektivisering av OECD:s skattetvistlösningsmekanismer har pågått under många år. Det finns ingen skyldighet för de avtalslutande staterna att nå en överenskommelse och därigenom riskerar framför allt den skattskyldige att bli lidande. Arvidsson uppmärksammade år 1990 att det inom OECD förts en diskussion om att eventuellt inrätta ett skiljeförfarande, som skulle fungera som en garanti för att den enskilde faktiskt får tvisten löst.<sup>122</sup> Så blev även fallet när det år 2008 togs in en bestämmelse om skiljeförfarande i art. 25(5) i OECD:s modellavtal. Det skiljeförfarande som

---

<sup>119</sup> Se Sallander (2013), s. 201.

<sup>120</sup> Se Sallander (2013), s. 184.

<sup>121</sup> Se Sallander (2013), s. 184 f. och jämför särskilt redogörelsen för skatteavtalet med Tyskland som innehåller en särskild rätt för den skattskyldige att bli hörd under processen.

<sup>122</sup> Se Arvidsson (1990), s. 188, märk dock här att Arvidssons avhandling är skriven när detta enbart diskuterades inom OECD.

benämns ska dock inte förväxlas med det begrepp som avses i lag (1999:116) om skiljeförfarande.<sup>123</sup>

Skulle det vara så att de behöriga myndigheterna inte når någon överenskommelse finns det en risk att dubbelbeskattningen kvarstår. För att ge den skattskyldige ytterligare möjlighet att faktiskt få tvisten löst finns i art. 25(5) i OECD:s modellavtal en bestämmelse om skiljeförfarande med följande lydelse

”Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”<sup>124</sup>

Skiljeförfarandet relaterar till de enskilda överenskommelserna och verkar för att lösa en enskild skattskyldigs dubbelbeskattningssituation. Skiljeförfarandet togs in i modellavtalet som ett sätt att förhindra låsningar i processen, då det genom modellavtalet i övrigt, som tidigare nämnts, inte finns någon skyldighet för behöriga myndigheter att komma överens.<sup>125</sup>

Såsom stadgas i bestämmelsen ska tvisten, i sådana fall där behöriga myndigheter inte kommit överens om en lösning avseende dubbelbeskattningssituationen inom två år, lämnas över till en skiljenämnd om den skattskyldige begär det. Processen delas alltså upp i två steg där de behöriga myndigheterna i ett första steg ska försöka komma överens genom ömsesidig överenskommelse på egen hand och i ett andra steg, för det fall att de behöriga myndigheterna inte kommer överens, kan tvisten övergå i ett skiljeförfarande.

Som vidare framgår av artikeln ska skiljenämnden enbart pröva de frågor som staterna inte kan komma överens om, det vill säga de frågor som inte har lösts. Det beslut som sedermera fattas av skiljenämnden ska vara bindande för de avtalslutande staterna, under förutsättning att den skattskyldige

---

<sup>123</sup> Jfr hur regeringen uttalade sig kring skiljeförfarandet i skattetvistlösningsdirektivet i prop. 2018/19:143, s. 17.

<sup>124</sup> Art. 25(5) i OECD:s modellavtal.

<sup>125</sup> Se Sallander (2013), s. 190 f.



accepterar lösningen. Undantagsvis ska tvisten dock inte överlämnas till en skiljenämnd om den redan överlämnats till domstol eller förvaltningsdomstol i någon av de avtalsslutande staterna. Vidare åligger det de avtalsslutande staterna att komma överens om förutsättningarna för skiljeförfarandet.

## 5.2 Skattetvistlösningsmekanismer inom EU

Det har länge pågått en diskussion inom EU angående hur skattetvister inom unionen kan lösas på ett effektivt sätt, i synnerhet vad gäller internprissättning. Redan på 70-talet togs ett förslag fram av kommissionen, men det kom att dröja fram till 90-talet innan någon lösning faktiskt blev verklighet. År 1990 antogs *skiljemannakonventionen*<sup>126</sup> inom EU, vilken baserades på ett förslag som togs fram av Nederländerna på 70-talet.<sup>127</sup> I ljuset av BEPS-projektets krav på ett effektivare skattetvistlösningsförfarande började EU arbeta med ett sätt att utöka skiljemannakonventionens tillämpningsområde. Resultatet blev det så kallade *skattetvistlösningsdirektivet*<sup>128</sup>. I följande delavsnitt ges en kortfattad överblick över EU:s mandat på skatteavtalsområdet för att därefter gå vidare till att redogöra för skiljemannakonventionen och skattetvistlösningsdirektivets bestämmelser och utformning.

### 5.2.1 EU:s mandat på skatteavtalsområdet

I art. 293 i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen stadgades en skyldighet för medlemsstater att i nödvändig utsträckning, genom förhandling med varandra, säkerställa att dubbelbeskattning inom unionen förhindrades. Bestämmelsen fanns inte kvar vid tillkomsten av Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (härefter förkortat FEUF), men Dahlberg menar att detta inte bör påverka de facto att det fortfarande finns en ambition inom unionen att undvika juridisk dubbelbeskattning.<sup>129</sup>

EU har dock ett begränsat mandat avseende medlemsstaternas direkta beskattning. Detta hänger ihop med att det fortfarande finns en tanke inom EU att medlemsstaterna ska vara suveräna. Just medlemsstaternas beskattningsrätt ses som en viktig punkt vad gäller medlemsstaternas suveränitet.<sup>130</sup> En liknande suveränitet gäller även på skatteavtalsområdet. Detta framgår bland annat av EU-domstolens mål C-336/96 *Gilly* där EU-domstolen konstaterade att medlemsstaterna själva bestämmer hur beskattningsanspråk ska fördelas mellan varandra. Medlemsstaterna har alltså en form av suveränitet

---

<sup>126</sup> Konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG).

<sup>127</sup> Se Pit (2019), s. 746.

<sup>128</sup> Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen.

<sup>129</sup> Se Dahlberg (2020), s. 359.

<sup>130</sup> Se Pahlsson (2018) s. 55 f.

vad gäller skatteavtalen och kan alltså bestämma kriterier avseende skattskyldighet själva<sup>131</sup>

Medlemsstaternas suveränitet vad gäller skatteavtal begränsas dock av vissa EU-rättsliga bestämmelser, i synnerhet de fyra friheterna, vilket konstaterades i EU-domstolens mål C-602/17 *Benoît Sauvage och Kristel Lejeune mot État belge*.<sup>132</sup> Vidare har domstolen bedömt att frågan om skatteavtalens förenlighet med EU-rätten ligger utanför unionsrätten, varför det är en fråga som EU-domstolen inte kan besvara.<sup>133</sup> Dahlberg menar att EU-domstolen tycks anse att skatteavtalen ska respekteras samtidigt som de inte är en frizon vad gäller de fyra friheterna varför de alltså inte kan begränsa rätten till fri rörlighet inom unionen.<sup>134</sup>

### 5.2.2 Skiljemannakonventionen

Skiljemannakonventionen presenterades, som nämndes ovan, av kommissionen år 1990. Det dröjde dock till år 1995 innan den trädde i kraft. Tanken med konventionen var först att den skulle vara i kraft under en femårsperiod, men år 1999 antogs sedermera ett protokoll<sup>135</sup> som automatiskt förlänger konventionens giltighet fem år i taget om ingen medlemsstat invänder. Konventionen har i takt med att fler medlemsstater har anslutit sig till EU utvidgats till att även gälla dessa.<sup>136</sup> Det bör anmärkas att skiljemannakonventionen, som namnet antyder, är en konvention, det vill säga ett slags folkrättsligt avtal som har slutits mellan EU:s medlemsstater. Detta medför att konventionen inte behöver harmoniseras i medlemsstaterna, i stället ansluter sig medlemsstaterna till konventionen som den är.

Art. 1(1) i skiljemannakonventionen<sup>137</sup> föreskriver att

”1. Denna konvention skall tillämpas i de fall då inkomst som förvärfvas av ett företag i en avtalsslutande stat även ingår eller sannolikt kommer att ingå i den skattepliktiga inkomst som förvärfvas av ett företag i en annan avtalsslutande stat på grund av att de principer som anges i artikel 4 och som tillämpas direkt eller genom motsvarande bestämmelser i den berörda statens lagstiftning, inte följs”.<sup>138</sup>

Art. 1(1) i skiljemannakonventionen hänvisar till de principer som fastställs i art. 4 i skiljemannakonventionen, vilken har följande lydelse

---

<sup>131</sup> Se C-336/96 *Gilly*; Dahlberg (2020), s. 360.

<sup>132</sup> Se C-602/17 *Benoît Sauvage och Kristel Lejeune mot État belge*.

<sup>133</sup> Se C-298/05 *Columbus Container*.

<sup>134</sup> Se Dahlberg (2020), s. 362.

<sup>135</sup> Se Protokoll om ändring av konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap – Slutakt.

<sup>136</sup> Se Transfer Pricing and the Arbitration Convention, <[https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en)>. Besökt 2023-03-10.

<sup>137</sup> Framställningen baseras på den svenska språkversion som ges genom bilagan till Konvention om Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (96/C 26/01).

<sup>138</sup> Art. 1(1) i skiljemannakonventionen.

”Vid tillämpningen av denna konvention skall följande principer tillämpas:

1. I fall då
  - a) ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i en annan avtalsslutande stat eller äger del i detta företags kapital, eller
  - b) samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i en annan avtalsslutande stat eller äger del i båda dessa företags kapital iaktas följande:

Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.
2. Om ett företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i en annan avtalsslutande stat från ett där beläget fast driftställe, hänförs till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.”<sup>139</sup>

Genom art. 4(1) i skiljemannakonventionen fastställs en armlängdsprincip och att en justering av en inkomst ska ske ifall ett armlängdsmässigt pris inte har uppnåtts. Art. 1(1) innebär alltså att konventionen är tillämplig i samband med dubbelbeskattning som uppstått till följd av att principerna, det vill säga bestämmelserna i art. 4(1) om justering av en inkomst till följd av ett icke armlängdsmässigt pris, inte följts i en av de avtalsslutande staterna.

I art. 2 och 3 i skiljemannakonventionen regleras vilka skatter konventionen är tillämpliga på samt vad som ska anses vara behörig myndighet i respektive avtalsslutande stat. För det fall att konventionen anses tillämplig föreskrivs en rätt för ett berört företag att framföra ärendet till behörig myndighet genom art. 6(1) i skiljemannakonventionen enligt följande

”1. Om i ett fall där denna konvention skall tillämpas ett företag anser att de principer som anges i artikel 4 inte har iakttagits kan företaget, utan att detta påverkar företagets rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i de avtalsslutande staternas interna rättsordning, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i den avtalsslutande stat där företaget eller dess fasta driftställe är beläget. Saken skall läggas fram inom tre år efter den första anmälan av den åtgärd som medför eller sannolikt kan medföra dubbelbeskattning enligt artikel 1.

Företaget skall samtidigt till den behöriga myndigheten uppge vilka andra avtalsslutande stater som kan vara berörda av ärendet. Den behöriga myndigheten

---

<sup>139</sup> Art. 4 i skiljemannakonventionen.

skall utan dröjsmål underrätta de behöriga myndigheterna i dessa andra avtalsslutande stater.”<sup>140</sup>

Artikeln stadgar en rätt för ett företag som anser att armlängdsprincipen i art. 4(1) inte har beaktats att inom tre år, från att en åtgärd som medfört eller kan komma att medföra en dubbelbeskattning vidtagits, lägga fram ärendet för behörig myndighet. Denna rätt gäller oaktat företagets rätt att nyttja övriga rättsmedel i den avtalsslutande staten. Genom art. 6(2) i skiljemannakonventionen föreskrivs vidare

”2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka lösa saken genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i någon annan berörd avtalsslutande stat, i syfte att undanröja dubbelbeskattning i enlighet med de principer som anges i artikel 4. Överenskommelse som träffas genomförs utan hinder av tidsgränser i de berörda avtalsslutande staternas interna lagstiftning.”<sup>141</sup>

Här framgår alltså en viss skyldighet för den behöriga myndigheten att först försöka lösa ärendet på egen hand. Om detta dock inte är möjligt att göra på ett tillfredställande sätt ska den behöriga myndigheten i andra hand vända sig till den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten och genom ömsesidig överenskommelse finna en lösning.

Skulle det vara så att de behöriga myndigheterna inte kommer överens om en lösning föreskrivs ytterligare en möjlighet genom art. 7 i skiljemannakonventionen

”1. Om de berörda behöriga myndigheterna inte lyckas uppnå en uppgörelse för att undanröja den dubbelbeskattning till vilken hänvisning sker i artikel 6 inom två år från den dag fallet för första gången lades fram för den behöriga myndigheten, skall en rådgivande kommitté inrättas som får i uppdrag att yttra sig i dubbelbeskattningsfrågan.

Företagen kan använda de rättsmedel som finns enligt de berörda avtalsslutande staternas interna lagstiftning. Om saken emellertid har hänvisats till domstol börjar tvåårsfristen enligt punkt 1 att löpa från den dag då domen i högsta instans meddelades.

2. Utan hinder av att saken lagts fram för den rådgivande kommittén, får en avtalsslutande stat inleda eller fullfölja vidtagna rättsliga åtgärder eller administrativa förfaranden i fallet i fråga.

3. Om de behöriga myndigheterna i en avtalsslutande stat enligt den interna lagstiftningen inte kan avvika från ett beslut av sina rättsliga organ, skall punkt 1 endast tillämpas om företaget i intressegemenskap i denna stat har låtit tiden för överklagande löpa ut eller återkallat överklagandet före beslutet. Denna punkt är inte tillämplig på överklaganden som gäller andra förhållanden än dem som avses i artikel 6.

---

<sup>140</sup> Art. 6(1) i skiljemannakonventionen.

<sup>141</sup> Art. 6(2) i skiljemannakonventionen.

4. De behöriga myndigheterna kan i samråd med de berörda företagen i intressegemenskap komma överens om att bortse från de tidsfrister som anges under punkt 1.

5. Om bestämmelserna i punkterna 1-4 inte tillämpas, skall de rättigheter som varje företag i intressegemenskap har enligt artikel 6 förbli oinskränkta.”<sup>142</sup>

Genom art. 7 ges alltså ytterligare en möjlighet att lösa dubbelbeskattningssituationen. Om de behöriga myndigheterna inte finner en lösning inom två år ska en rådgivande kommitté inrättas för att yttra sig om hur dubbelbeskattningen ska lösas. Det föreligger inget krav på att det berörda företaget ska begära att en rådgivande kommitté inrättas utan detta sker automatiskt. Vidare framgår även en möjlighet för de behöriga myndigheterna och de berörda företagen att avtala om andra tidsfrister än de som anges i första punkten.

Den rådgivande kommittén ska enligt art. 9(1) i skiljemannakonventionen som utgångspunkt bestå av två företrädare för respektive behörig myndighet samt ett jämnt antal oberoende personer som utses enhälligt av de behöriga myndigheterna. De oberoende personerna ska antingen tas fram genom lottning eller genom en förteckning som upprättas och utses av de avtalsslutande staterna. Bestämmelser om hur lottningen ska ske och hur förteckningen över oberoende personer ska upprättas framgår av art. 9(3) och 9(4) i skiljemannakonventionen.

De berörda företagen får lov att lämna upplysningar och bevismaterial till den rådgivande kommittén och är skyldigt att göra så ifall den rådgivande kommittén begär det, enligt art. 10(1) i skiljemannakonventionen. Samma skyldighet att lämna upplysningar och bevismaterial på begäran av den rådgivande kommittén gäller för de behöriga myndigheterna. Däremot är de behöriga myndigheterna exempelvis inte skyldiga att vidta åtgärder eller lämna uppgifter som avviker från intern lagstiftning och praxis, enligt art. 10(1)a–c i skiljemannakonventionen. Vidare har de berörda företagen rätt att på begäran inställa sig inför den rådgivande kommittén och på motsvarande vis skyldighet att inställa sig om så begärs, enligt art. 10(2) i skiljemannakonventionen.

Enligt art. 11 i skiljemannakonventionen ska den rådgivande kommittén yttra sig inom sex månader från dagen då ärendet sköts till den och yttrandet ska grundas på vad som stadgas i art. 4 i skiljemannakonventionen. De behöriga myndigheterna får lov att avvika från den rådgivande kommitténs yttrande, men är skyldiga att följa det om de inte skulle enas om en annan lösning, enligt art. 12(1) i skiljemannakonventionen. Beslut om att följa eller avvika från den rådgivande kommitténs yttrande ska ske inom sex månader från att kommittén avgav yttrandet.

Slutligen anses dubbelbeskattningen undanröjd om följande är uppfyllt enligt art. 14 i skiljemannakonventionen

---

<sup>142</sup> Art. 7 i skiljemannakonventionen.

”Vid tillämpningen av denna konvention anses dubbelbeskattningen av vinster vara undanröjd

- a) om inkomsterna tas med i beräkningen av de skattepliktiga inkomsterna i endast en stat, eller
- b) om den skatt som påförs dessa inkomster i en stat minskas med ett belopp som är lika stort som den skatt som påförs i den andra staten.”<sup>143</sup>

Artikeln stadgar alltså att inkomsten enbart ska beskattas i en stat eller att den skatt som påförs i en stat avräknas i den andra staten. Resultatet av detta blir alltså att dubbelbeskattningen försvinner eftersom enbart en stat gör anspråk på beskattning.

Genom art. 5 i skiljemannakonventionen föreskrivs att om en justering sker av ett företags inkomst och den andra avtalsslutande staten godtar justeringen förfaller rätten att begära att tvisten ska lösas genom ömsesidig överenskommelse eller skiljeförfarande. Vidare föreskrivs genom art. 8 i skiljemannakonventionen att den behöriga myndigheten inte är skyldig att inleda en ömsesidig överenskommelse eller skiljeförfarande ifall det ”till följd av ett rättsligt eller administrativt förfarande slutgiltigt fastslås att ett av de berörda företagen kan komma att träffas av allvarliga påföljder på grund av handlingar som medför justering av inkomst enligt artikel 4”.<sup>144</sup> Det vill säga, har företaget företagit en handling som medfört en justering i enlighet med arm-längdsprincipen och samtidigt dömts till en allvarlig påföljd till följd av handlingen får alltså den behöriga myndigheten vägra att ett förfarande om ömsesidig överenskommelse eller skiljeförfarande inleds.

### 5.2.3 Skattetvistlösningsdirektivet

Ett förslag till ett direktiv om skattetvistlösningsmekanismer presenterades av kommissionen i oktober år 2016. Ett år senare antogs *rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen* (härefter skattetvistlösningsdirektivet) av Ekofin-rådet. Direktivet följer i princip de tvistlösningsmekanismer som redan finns tillgängliga genom skiljemannakonventionen och OECD:s modellavtal och är i många delar utformat efter skiljemannakonventionen, men har inte för avsikt att ersätta detta. Både konventionen och direktivet ska i stället kunna användas parallellt.<sup>145</sup> Till skillnad från skiljemannakonventionen är skattetvistlösningsdirektivet dock, som namnet antyder, ett direktiv och det behöver således harmoniseras i medlemsstaterna.

Anledningen till att skattetvistlösningsdirektivet följer de tvistlösningsstrukturer som redan utarbetats inom bland annat OECD är framför allt för att direktivet bygger på *principen om diplomatiskt skydd*. Diplomatisch skydd

---

<sup>143</sup> Art. 14 i skiljemannakonventionen.

<sup>144</sup> Art. 8(1) i skiljemannakonventionen.

<sup>145</sup> Se Holmström (2019), s. 3.

innebär att enbart stater ska kunna agera mot varandra, inte individer mot stater. Grundtanken med diplomatiskt skydd är att individer inte har samma typ av status som stater och internationella organisationer, därför kan inte heller individer påverka relationen mellan stater. Relaterat till skattetvistlösningsdirektivet innebär detta alltså att frågan om hur en dubbelbeskattningssituation ska lösas föreligger mellan stater och inte mellan individ och stat varför förfarandet ska grundas på att det är staterna som ska lösa situationen mellan varandra.<sup>146</sup>

I skälen till skattetvistlösningsdirektivet menade rådet att skillnader i hur medlemsstater tolkar och tillämpar skatteavtal, skattekonventioner eller skiljemannakonventionen kan leda till skattemässiga hinder för företag med gränsöverskridande verksamheter. Detta kan skapa en ekonomisk snedvridning som i sin tur kan påverka tillväxt och viljan att genomföra gränsöverskridande investeringar. Det ansågs därmed nödvändigt att säkerställa ett effektivt, hållbart och omfattande sätt att lösa denna typ av tvister, samtidigt som de befintliga tvistlösningsmekanismerna behövde förbättras.<sup>147</sup> Rådet menade dock också att medlemsstaterna bör uppmuntras att använda sig av medling och förlikning i de fall det är svårt att nå en ömsesidig överenskommelse. Vidare menade rådet att tvistlösningsförfarandet bör ha en viss flexibilitet och därigenom erbjuda både ad hoc-strukturer utifrån fall till fall och mer permanenta strukturer. Även förfaranden med så kallat *slutligt bud* uppmuntrades av rådet.<sup>148</sup>

Slutligen konstaterade rådet att direktivet stämmer överens med de rättigheter som erkänns genom EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna och att skattetvistlösningsdirektivet syftar till att säkerställa full respekt för rätten till en rättvis rättegång och för näringsfriheten. Det konstaterades vidare att skattetvistlösningsdirektivet inte går utöver vad som är nödvändigt för att införa ett effektivt och ändamålsenligt tvistlösningsförfarande.<sup>149</sup> Direktivet ska, enligt art. 22(1) i skattetvistlösningsdirektivet, ha implementerats i medlemsstaterna senast den 30 juni 2019. Enligt art. 21 i skattetvistlösningsdirektivet ska direktivet utvärderas senast den 30 juni 2024, det vill säga fem år efter att det implementerades i medlemsstaterna.

Art. 1 i skattetvistlösningsdirektivet stadgar inledningsvis följande

”I detta direktiv fastställs regler för en mekanism vars syfte är att lösa tvister som uppstått mellan medlemsstater när dessa tvister uppstår till följd av tolkningen och tillämpningen av avtal och konventioner som föreskriver ett undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst och, i förekommande fall, kapital. I detta direktiv fastställs även de berörda personernas rättigheter och

---

<sup>146</sup> Se De Carolis (2018), s. 496.

<sup>147</sup> Se skäl 1, 2 och 4 i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>148</sup> Se skäl 6 i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>149</sup> Se skäl 9 i skattetvistlösningsdirektivet.

skyldigheter i händelse av sådana tvister. I detta direktiv kallas den fråga som är anledningen till sådana tvister för tvistefråga.”<sup>150</sup>

Som alltså följer av art. 1 i skattetvistlösningsdirektivet är direktivet tillämpligt i de fall då en tvist uppstått mellan medlemsstater på grund av tolkning och tillämpning av exempelvis ett skatteavtal. Vidare har direktivet som syfte att fastställa rättigheter och skyldigheter för personer som berörs av tvisten.

Regler kring vem som får framföra ett klagomål och hur ett klagomål ska framföras och utformas regleras i art. 3 i skattetvistlösningsdirektivet. Av art. 3(1) i skattetvistlösningsdirektivet framgår följande

”1. En berörd person ska ha rätt att lämna in ett klagomål avseende en tvistefråga med begäran om tvistlösning till var och en av de berörda medlemsstaternas behöriga myndigheter. Klagomålet ska lämnas in inom tre år från mottagandet av den första underrättelsen om den åtgärd som leder till eller kommer att leda till en tvistefråga, oavsett om den berörda personen använder de rättsmedel som står till buds enligt den nationella rätten i någon av de berörda medlemsstaterna. Den berörda personen ska samtidigt lämna in klagomålet med samma information till varje behörig myndighet och ska i klagomålet ange vilka övriga medlemsstater som berörs. Den berörda personen ska säkerställa att varje berörd medlemsstat tar emot klagomålet på minst

a) ett av den medlemsstatens officiella språk i enlighet med nationell rätt, eller

b) något annat språk som medlemsstaten godtar för detta ändamål.”<sup>151</sup>

Här framgår alltså att ett klagomål ska lämnas in inom tre år från det att en berörd person<sup>152</sup> fick underrättelse om en åtgärd som leder till eller kommer att leda till en tvistefråga. Rätten att framföra klagomål begränsas inte av andra nationella rättsmedel som finns till hands. Varje behörig myndighet<sup>153</sup> ska inom två månader från mottagandet, bekräfta mottagandet och även underrätta andra behöriga myndigheter i berörda medlemsstater om mottagandet, enligt art. 3(2) i skattetvistlösningsdirektivet. Inom sex månader från mottagandet av klagomålet eller mottagandet av ytterligare nödvändig information ska de behöriga myndigheterna fatta beslut om att godta eller avvisa klagomålet, enligt art 3(5) i skattetvistlösningsdirektivet. Vidare får även en behörig myndighet besluta att lösa tvisten ensidigt utan att andra behöriga myndigheter involveras. I art. 5(1) i skattetvistlösningsdirektivet föreskrivs en rätt för behörig myndighet att avvisa klagomålet under vissa förutsättningar. Skulle den behöriga myndigheten dock inte fatta beslut inom den sexmånadersfrist som föreskrivs i art 3(5) i skattetvistlösningsdirektivet ska klagomålet anses godtaget, enligt art 5(2) i skattetvistlösningsdirektivet. Det

---

<sup>150</sup> Art. 1 i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>151</sup> Art. 3(1) i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>152</sup> En *berörd person* definieras i art. 2(1)d i skattetvistlösningsdirektivet som ”en person, inklusive en enskild person, som har sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat och vars beskattning påverkas direkt av en tvistefråga”.

<sup>153</sup> *Behörig myndighet* definieras i art. 2(1)a i skattetvistlösningsdirektivet som ”den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten i fråga”.



föreligger vidare en rätt för den berörda personen att överklaga ett beslut om avvisning enligt art. 5(3) i skattetvistlösningsdirektivet.

Av art. 4 i skattetvistlösningsdirektivet följer hur förfarandet för ömsesidig överenskommelse ska se ut. Art. 4(1) i skattetvistlösningsdirektivet stadgar att de behöriga myndigheterna ska sträva efter att lösa tvisten inom två år från att den sista berörda medlemsstaten meddelade beslut att godkänna klagomålet. Tiden får förlängas med ytterligare ett år om en behörig myndighet begär och motiverar det. Totalt kan alltså förfarandet ta uppåt tre år. Skulle det vara så att de behöriga myndigheterna inte når en överenskommelse är de skyldiga, enligt art 4(3) i skattetvistlösningsdirektivet, att informera berörd person och ange orsakerna till att en ömsesidig överenskommelse inte kunnat nås.

Den berörda personen får vidare enligt art. 6(1) i skattetvistlösningsdirektivet begära att tvisten ska lösas av en rådgivande kommitté under förutsättning att klagomålet har avvisats eller att de behöriga myndigheterna inte har lyckats nå en ömsesidig överenskommelse inom föreskriven tid. Begäran ska lämnas in skriftligen senast 50 dagar efter att den berörda personen motagit meddelande om avvisande eller att de behöriga myndigheterna inte har lyckats nå en ömsesidig överenskommelse inom föreskriven tid och ska sedan inrättas inom 120 dagar från mottagandet av begäran. Den rådgivande kommittén ska inom sex månader från dess inrättande besluta om de godtar klagomålet, enligt art. 6(2) i skattetvistlösningsdirektivet.

Hur den rådgivande kommittén ska vara sammansatt regleras i art. 8(1) i skattetvistlösningsdirektivet. Den rådgivande kommittén ska bestå av en ordförande, en företrädare för varje behörig myndighet samt en oberoende person som utses av varje behörig myndighet. De behöriga myndigheterna ska enligt art. 8(2) i skattetvistlösningsdirektivet bestämma reglerna för utnämning av oberoende personer. Har emellertid inte sådana regler fastställts ska utnämning ske genom lottning enligt art. 8(3) i skattetvistlösningsdirektivet. Det finns även möjlighet att invända mot den andra partens oberoende personer, enligt art. 8(4) i skattetvistlösningsdirektivet. Särskilda regler om förteckning över oberoende personer finns även i art. 9 i skattetvistlösningsdirektivet. Genom art. 7(1) i skattetvistlösningsdirektivet ges vidare en möjlighet för den berörda personen att vända sig till domstol för assistans ifall en rådgivande kommitté inte inrättas inom föreskriven tid.

I stället för att inrätta en rådgivande kommitté får de behöriga myndigheterna komma överens om att inrätta en så kallad kommitté för alternativ tvistlösning, enligt art. 10(1) i skattetvistlösningsdirektivet. Vad gäller denna typ av kommitté får den ha en annan sammansättning och form än vad som gäller för en rådgivande kommitté, enligt art. 10(2) i skattetvistlösningsdirektivet. Här finns alltså möjlighet till en större flexibilitet vad gäller kommittén och dess arbete.

Enligt art. 6(3) och art. 14(1) i skattetvistlösningsdirektivet ska den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning lämna ett

ytrande inom sex månader efter dess inrättande. Tidsfristen får dock förlängas med ytterligare tre månader. Ytrandet ska grundas på tillämpliga avtal, konventioner eller nationella regler, enligt art. 14(2) i skattetvistlösningsdirektivet. De berörda personerna får, under förutsättning att de behöriga myndigheterna ger sitt samtycke, inkomma med bevisning, information och handlingar av relevans för ytrandet, enligt art. 13(1) i skattetvistlösningsdirektivet. Vidare föreligger en skyldighet för berörda personer och behöriga myndigheter att inkomma med information, bevisning och handlingar om den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning begär det. Under vissa förutsättningar får dock den behöriga myndigheten vägra att inkomma med uppgifter, vilka följer av art. 13(1)a–d i skattetvistlösningsdirektivet.

Inom sex månader från det att kommitténs yttrande delgavs ska de behöriga myndigheterna enas om hur tvistefrågan ska lösas, enligt art. 15(1) i skattetvistlösningsdirektivet. De behöriga myndigheterna är dock inte bundna av kommitténs yttrande utan får enas om något annat, enligt art. 15(2) i skattetvistlösningsdirektivet. Skulle de behöriga myndigheterna däremot inte enas är de dock bundna av kommitténs yttrande. Det slutliga beslutet om hur tvisten ska lösas är bindande för berörda medlemsstater, men utgör inget prejudikat, enligt art. 15(4) i skattetvistlösningsdirektivet.

Det finns dock vissa undantag till rätten till tvistlösning. Genom art. 16(6) i skattetvistlösningsdirektivet begränsas rätten till tvistlösning i de fall då påföljder ålagts på grund av skattebedrägeri, avsiktlig försummelse eller grovvårdslöshet avseende den justerade inkomsten eller det justerade kapitalet. I dessa fall får en behörig myndighet neka tillgången till tvistlösning. Vidare får rätten till tvistlösning nekas i de fall då tvistefrågan inte avses en dubbelbeskattning, enligt art. 16(7) i skattetvistlösningsdirektivet.

Direktivets bestämmelser angående att en begäran får avvisas med hänsyn till att påföljder utdelats avseende tvisten till följd av skattebedrägeri, avsiktlig försummelse och grov vårdslöshet har bemötts av viss kritik. Pit menar exempelvis att problematik kan uppstå då det inte finns en allmän EU-rättslig definition av vad skattebedrägeri, avsiktlig försummelse och grov vårdslöshet är. Inte heller finns det någon definition i direktivet vad gäller dessa begrepp. Detta kan leda till skillnader i de behöriga myndigheternas bedömningar – vad som i en medlemsstat anses vara exempelvis skattebedrägeri kanske i en annan medlemsstat anses vara ett helt accepterat och tillåtet handlande. Med hänsyn till detta kan alltså en situation uppstå där en behörig myndighet nekar ansökan på den grunden att exempelvis ett skattebedrägeri har begåtts, medan ansökan i en annan medlemsstat godkänns eftersom ett skattebedrägeri enligt den statens definition inte har begåtts. I sin tur innebär detta även att en enhetlig tolkning av direktivets bestämmelser försvåras.<sup>154</sup>

---

<sup>154</sup> Se Pit (2019), s. 755.

## 5.3 Skattetvistlösning i svensk rätt

I svensk rätt är det, liksom inom EU-rätten, skatteavtalen, skiljemannakonventionen och skattetvistlösningsdirektivet som aktualiseras vid en eventuell tvist som uppstår på grund av en tillämpning av armlängdsprincipen. Inledningsvis ges i detta avsnitt en kort beskrivning av hur ömsesidiga överenskommelser regleras i allmänhet i svensk rätt och svenska skatteavtal. Därefter ges en redogörelse för skiljemannakonventionen och skattetvistlösningsdirektivets implementering i svensk rätt.

### 5.3.1 Ömsesidiga överenskommelser i svenska skatteavtal

En ömsesidig överenskommelse innebär för Sveriges del att en överenskommelse om Sveriges internationella förhållanden träffas. Vid överenskommelser som rör Sveriges internationella förhållanden aktualiseras 10 kap. RF.<sup>155</sup> Sådana överenskommelser ingås som utgångspunkt av regeringen, men kan även överlämnas till förvaltningsmyndigheter.<sup>156</sup>

Ömsesidiga överenskommelser skapar som utgångspunkt inte någon bundenhet för svenska domstolar och myndigheter. Dessa är enbart bundna av ömsesidiga överenskommelser ifall de har införlivats genom lag, vilket är ovanligt.<sup>157</sup> För övrigt kan nämnas att ömsesidiga överenskommelser är helt skilda från det ordinarie skatteförfarandet. Den behöriga myndigheten har en självständig roll från det ordinarie skatteförfarandet och får därmed inte påverka beslutandet i detta.<sup>158</sup>

I vissa fall kan anstånd med betalning av skatt beviljas när det är fråga om ärenden som handläggs enligt skatteavtal, enligt 63 kap. 4 § 2 st. SFL. Det följer vidare av 63 kap. 6 § SFL att anståndstiden ska ”bestämmas till längst tre månader efter dagen för beslutet i den fråga som har föranlett anståndet”. Detta innebär alltså att anstånd med betalning av skatt får ges upp till tre månader efter att en ömsesidig överenskommelse har nåtts. Anståndsmöjligheten kan sägas fungera som ett undantag till huvudregeln i 68 kap. SFL – att skatt ska betalas omedelbart, vilket innebär att skatt som utgångspunkt ska betalas oavsett om ett beslut har överklagats.<sup>159</sup> Möjligheten till anstånd medför alltså att en skattskyldig inte behöver betala in skatt omedelbart och alltså kan skjuta upp skatteinbetalningen till dess att en tvist har lösts.

Möjligheten att beviljas anstånd kan dock vara svår. I en rapport konstaterar Insamlingsstiftelsen Rättsvis skatteprocess och organisationen Företagarna att anstånd endast beviljas i vart tionde fall, något som har bedömts

---

<sup>155</sup> Se Sallander (2013), s. 201 f.

<sup>156</sup> Jfr avsnitt 3.2 ovan.

<sup>157</sup> Se Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, Tolkning av skatteavtal.

<sup>158</sup> Se Sallander (2013), s. 203.

<sup>159</sup> Se Almgren, Skatteförfarandelagen m.m. (2022-09-17, JUNO), kommentaren till 68 kap. 1 §.

särskilt anmärkningsvärt ur en rättssäkerhetsaspekt. Vidare har också kunnat konstateras att den skattskyldige helt eller delvis fick rätt avseende överklagan i cirka en fjärdedel av fallen där anstånd inte beviljades. Detta är något som Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess och Företagarna har ansett som en anmärkningsvärt hög siffra. Problematiken kring att anstånd inte beviljas i tillräckligt många fall kan medföra ekonomiska problem för den skattskyldige, särskilt med hänsyn till dess likviditet.<sup>160</sup>

### 5.3.2 Skiljemannakonventionen i svensk rätt

Skiljemannakonventionen undertecknades av Sverige år 1995 och ratificerades sedan år 1999.<sup>161</sup> Konventionen regleras sedan år 2004 i svensk rätt genom lagen (1999:1211) om konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap. I och med att Sverige anslöt sig till en redan ikraftträd konvention var det för Sveriges del inte möjligt att påverka dess innehåll. Därmed intogs en bilaga i lagen som hänvisar till konventionen i sin helhet. Den enda skillnaden från konventionen är att begreppet *allvarlig påföljd*, som återfinns i art. 8 i skiljemannakonventionen, för svenskt vidkommande i 2 § definieras som fängelse, böter eller administrativ sanktion. I övrigt överensstämmer lagen med skiljemannakonventionen i dess helhet. I propositionen anförde regeringen att konventionen enbart ska tillämpas av medlemsstaternas behöriga myndigheter, vilket för Sveriges del ansågs vara finansministern eller ombud för denne, i form av Finansdepartementet eller i vissa fall Riksskatteverket (numera Skatteverket).<sup>162</sup>

### 5.3.3 Skattetvistlösningsdirektivet i svensk rätt

EU:s skattetvistlösningsdirektiv implementerades i svensk rätt genom lag (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen (härefter benämnd *skattetvistlösningslagen*). Bakgrunden till inrättandet av direktivet och lagen, är som tidigare nämnt, att förbättra skattetvistlösningsmekanismerna inom EU, vilket följer som ett led i EU:s arbete med att implementera BEPS-åtgärderna.<sup>163</sup> Lagen tydliggör tidsgränserna för lösning av skattetvister mellan EU:s medlemsstater för att säkerställa att tvister löses inom viss tid. Den möjliggör för den skattskyldige att vända sig till domstol och att begära att tvisten löses genom skiljeförfarande.<sup>164</sup>

---

<sup>160</sup> Se Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess och Företagarna (2018), s. 26 f.

<sup>161</sup> Se Konvention om Konungariket Sveriges, Republiken Österrikes och Republiken Finlands anslutning till konventionen i Bryssel den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Bryssel den 21 december 1995. SÖ 2000:9.

<sup>162</sup> Se prop. 1998/99:118, s. 15.

<sup>163</sup> Jfr prop. 2018/19:143 s. 18.

<sup>164</sup> Jfr Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, Lagen om tvistlösning inom EU.

Av 1 kap. 1 § skattetvistlösningslagen följer att ”lagen gäller när det uppkommer en tvist mellan Sverige och en annan stat inom Europeiska unionen om tolkningen och tillämpningen av ett skatteavtal mellan Sverige och den andra staten som ska lösas på sådant sätt som avses i rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skattetvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen (skattetvistlösningsdirektivet), i den ursprungliga lydelsen”.<sup>165</sup> Härigenom tydliggörs alltså att tvisten ska föreligga mellan Sverige som stat och en annan medlemsstat i EU. Det ska alltså inte vara fråga om en tvist mellan en enskild och en stat.

Enligt 2 kap. 1 § skattetvistlösningslagen har en fysisk eller juridisk person, hemmahörande i en medlemsstat vars inkomst- eller förmögenhetsbeskattning påverkas direkt av en tvist mellan Sverige och en annan medlemsstat avseende tolkning och tillämpning av ett skatteavtal, rätt att ansöka<sup>166</sup> om att staterna ska lösa tvisten. Detta innebär att sökandens beskattning ska ha ett direkt samband med den tvist som föreligger mellan medlemsstaterna. Av propositionen följer att för att sökanden ska anses vara hemmahörande i en medlemsstat krävs det att sökanden ”hör hemma i medlemsstaten” och är skattskyldig där.<sup>167</sup>

Sökanden ska skriftligen ge in ansökan om tvistlösning till Skatteverket<sup>168</sup> inom tre år från det att den fick del av ett beslut eller besked som medfört eller kommer medföra att en tvist enligt 1 kap. 1 § skattetvistlösningslagen uppkommer, enligt 2 kap. 2 § skattetvistlösningslagen. Regeringen menade att detta typiskt sett är när sökanden tagit del av ett beskattningsbeslut eller förslag till beslut. I propositionen ansåg även regeringen att det bör övervägas om att det införs föreskrifter som informerar sökanden vid mottagandet av en ansökan att en ansökan behöver lämnas in även i den andra medlemsstaten.<sup>169</sup> Det framgick emellertid inte om regeringen övervägde att det skulle finnas föreskrifter som reglerar en informationsplikt avseende möjligheten att begära tvistlösning i samband med att ett beslut meddelas.

Skatteverket ska sedan inom sex månader, antingen från dagen ansökan mottogs eller dagen då kompletterande uppgifter enligt 2 kap. 4 § skattetvistlösningslagen mottogs, pröva om ansökan ska godtas, enligt 2 kap. 5 § skattetvistlösningslagen. Ansökan ska, enligt 2 kap. 6 § skattetvistlösningslagen, avvisas om det 1) inte föreligger någon tvist, 2) ansökan inte har lämnats in i tid, 3) ansökan inte innehåller de uppgifter som föreskrivs eller 4) en komplettering av ansökan saknas. Om ansökan inte prövas inom sex månader, ska

---

<sup>165</sup> 1 kap. 1 § skattetvistlösningslagen.

<sup>166</sup> Bestämmelser om ansökans form och innehåll finns i 2 kap. 3 § skattetvistlösningslagen.

<sup>167</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 27 f. och 109.

<sup>168</sup> Skatteverket är behörig myndighet i Sverige, vilket följer av 1 kap. 4 §. Behörig myndighet definieras i 1 kap. 2 § 1 p. skattetvistlösningslagen som en behörig myndighet, såsom det definieras i art. 2(1)a i skattetvistlösningsdirektivet, i någon av de medlemsstater som är part i en tvist enligt skattetvistlösningslagen.

<sup>169</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 29 och 109 f.

den enligt 2 kap. 7 § skattetvistlösningslagen anses ha godtagits. Om Skatteverket har avvisat en ansökan om tvistlösning, men en annan medlemsstat har godtagit den, kan sökanden begära att en rådgivande kommitté inrättas för att pröva frågan om ansökan ska godtas eller inte, enligt 4 kap. 1 § 2 st. skattetvistlösningslagen. Motsatsvis innebär detta alltså att det som utgångspunkt saknas möjligheter för sökanden att få sin sak prövad ifall samtliga behöriga myndigheter har avvisat en ansökan om tvistlösning. Detta fordrar dock att avvisningsbeslutet exempelvis inte har prövats av en domstol som gett sökande rätt i frågan och alltså godkänt ansökan.<sup>170</sup>

Sökandes rätt att begära att en rådgivande kommitté inrättas i enlighet med 4 kap. 1 § 2 st. skattetvistlösningslagen gäller dock inte om 1) den avvisade ansökan är föremål för överprövning, 2) avvisningsbeslutet kan överklagas eller 3) avvisningsbeslutet fått laga kraft eller det av annan anledning inte går att avvika från beslutet. Regeringen konstaterade i sina överväganden att Skatteverkets avvisningsbeslut som utgångspunkt är ett förvaltningsrättsligt beslut, vilket kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol.<sup>171</sup>

När ansökan väl har godtagits ska Skatteverket enligt 3 kap. 1 § skattetvistlösningslagen försöka lösa tvisten genom ömsesidig överenskommelse. Enligt propositionen ska förfarandet inledas om och när ansökan har godtagits i samtliga berörda medlemsstater.<sup>172</sup> Skulle det vara så att berörda medlemsstaterna inte lyckas lösa tvisten inom två, eller högst tre år om förfarandet har förlängts, ska Skatteverket, enligt 3 kap. 6 § skattetvistlösningslagen, underrätta sökanden om att en lösning inte har nåtts samt ge en förklaring till varför de behöriga myndigheterna inte kommit fram till en lösning. Om medlemsstaterna når en ömsesidig överenskommelse ska Skatteverket underrätta sökanden om detta och innebörden av överenskommelsen, enligt 3 kap. 3 § skattetvistlösningslagen. Därefter ska sökanden inom 60 dagar meddela om denne godtar lösningen och om den avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder, enligt 3 kap. 4 § skattetvistlösningslagen.

#### 5.3.3.1 Särskilt om inrättandet av en rådgivande kommitté

En sökande som underrättats om att en lösning inte har nåtts mellan de behöriga myndigheterna kan begära att en rådgivande kommitté ska inrättas för att lösa tvisten, enligt 4 kap. 1 § 1 st. skattetvistlösningslagen. Av 4 kap. 2 § skattetvistlösningslagen följer att sökanden ska ge in begäran om inrättande av en rådgivande kommitté skriftligt till Skatteverket inom 50 dagar från att sökanden 1) underrättades om att behöriga myndigheter inte nått en ömsesidig överenskommelse, 2) mottog det senaste beslutet från behöriga myndigheter om att avvisa eller godta en ansökan, eller 3) mottog beslut om att en tidigare avvisad ansökan slutligt prövats. Enligt 4 kap. 3 §

---

<sup>170</sup> För en genomgång av tänkbara utfall i fråga om fall där samtliga behöriga myndigheter har avvisat en ansökan se Holmström (2019), s. 7.

<sup>171</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 47 och 116.

<sup>172</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 39.

skattetvistlösningslagen ska sökanden även lämna en försäkran om att avvisningsbeslutet inte är överklagbart, att ingen överprövning pågår samt att sökanden avstår från sin rätt att överklaga beslutet. Regeringen uttryckte här att "[e]nklast torde vara att sökanden vänder sig till berörd behörig myndighet för information såvida inte den aktuella medlemsstaten informerar om eller reglerar detta på något sätt".<sup>173</sup> Sökanden ska alltså vända sig till behörig myndighet i den andra medlemsstaten och informera sig om huruvida beslutet exempelvis går att överklaga för att därefter kunna ge en försäkran om det till Skatteverket.

Skatteverket ska avslå en begäran om inrättande av rådgivande kommitté om det, avseende den fråga som tvisten avser, har dömts ut påföljd enligt skattebrottslagen mot sökanden eller företrädare för sökanden, enligt 4 kap. 4 § skattetvistlösningslagen. Enligt propositionen innebär att "påföljd har utdömts" att beslutet eller domen vunnit laga kraft. Med företrädare för sökanden avses den som är företrädare för en juridisk person. Regeringens ursprungliga förslag stadgade även att inrättande av en rådgivande kommitté kunde avslås ifall skattetillägg hade utdömts. Flera remissinstanser var kritiska till förslaget, bland annat med hänsyn till att skattetillägg kan utdömas på grund av oavsiktliga misstag eller skatterättsliga felbedömningar från den skattskyldiges sida, vilket ansågs vara alltför långtgående.<sup>174</sup> Skattetvistlösningsdirektivet stadgar att en begäran får avslås i fall där påföljder utdelats avseende tvisten till följd av skattebedrägeri, avsiktlig försummelse och grov vårdslöshet. Regeringen instämde med kritiken och ändrade till att avslag enbart skulle följa av påföljder som utdömts enligt skattebrottslagen, eftersom skattebrott som utgångspunkt kräver uppsåt eller grov oaktsamhet, vilket alltså skulle vara mer i linje med EU:s direktiv. Regeringen ansåg även att om bestämmelsen om avslag på grund av skattetillägg skulle ha funnits kvar, skulle det innebära att Skatteverket måste göra en subjektiv bedömning över huruvida det förelegat uppsåt eller grov vårdslöshet hos den skattskyldige. Vid utdömande av skattetillägg görs enbart en objektiv bedömning, där varken uppsåt eller grov vårdslöshet bedöms. Detta skulle alltså innebära en mer långtgående bedömning än den som Skatteverket gör idag. Regeringen gjorde även en justering avseende formuleringen "får avslå" till "ska avslå", med hänsyn till att det saknas anledning för Skatteverket att göra en nyanserad bedömning i dessa fall.<sup>175</sup>

Om ansökan inte avslås ska Skatteverket sedan, inom 120 dagar från att begäran togs emot, i samråd med den andra behöriga myndigheten inrätta en rådgivande kommitté, vilket följer av 4 kap. 5 § skattetvistlösningslagen. Regeringen menade att den rådgivande kommittén inte bör eller ska regleras av svenska föreskrifter, men att det ska regleras att Skatteverket i samråd med utländsk behörig myndighet inrättar kommittén. Med att en kommitté inrättas

---

<sup>173</sup> Prop. 2018/19:143 s. 48.

<sup>174</sup> Jfr exempelvis Handelshögskolan i Göteborgs uttalande i prop. 2018/19:143 s. 49.

<sup>175</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 49 ff. och 117.

menade regeringen att myndigheterna bland annat utser oberoende personer, vilket innebär att Skatteverket, såsom behörig myndighet i Sverige, ska utse oberoende personer för Sveriges räkning.<sup>176</sup> Att det är Skatteverket som utser oberoende personer för Sveriges räkning ansågs problematiskt av remissinstansen Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess. Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess ansåg att faktumet att en part i målet ansvarar för att utse förhandlare kan skapa problem ur rättssäkerhetssynpunkt. Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess menade att detta ansvar i stället borde läggas på Finansdepartementet i och med att denna person kanske inte har samma beroendeställning till Skatteverket.<sup>177</sup>

Kommittén ska enligt art. 8(1) i skattetvistlösningsdirektivet bestå av en ordförande och företrädare för varje behörig myndighet. Ordförande ska som huvudregel vara en domare. Vidare ska de behöriga myndigheterna även utse en oberoende person vardera. Vilka kriterier som ska ställas på de oberoende personerna menade regeringen, genom hänvisning till art. 8(2) i skattetvistlösningsdirektivet, ska bestämmas genom överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna, varför någon bestämmelse om kommitténs utformning inte togs in i lagen. Regeringen menade emellertid att det kunde finnas anledning att ytterligare bereda frågan huruvida det skulle finnas forskrifter på lägre nivå som berör vilka regler som gäller för utnämmandet av de oberoende personerna i Sverige.<sup>178</sup> Som tidigare har nämnts finns det enligt skattetvistlösningsdirektivet även möjlighet för de behöriga myndigheterna att invända mot de personer som har utsetts till oberoende personer.<sup>179</sup>

Av 4 kap. 7 § skattetvistlösningslagen följer att sökanden får begära att Skatteverket utnämner oberoende personer för Sveriges räkning om en rådgivande kommitté inte har inrättats inom 120 dagar. En sådan begäran ska lämnas in inom 30 dagar från att 120-dagarsperioden löpt ut. Flera remissinstanser var kritiska mot detta förslag, bland annat med hänsyn till att om Skatteverket brister i sitt åtagande att utse oberoende personer till kommittén, så är det även Skatteverket en sökande ska vända sig till för att tillvarata sina rättigheter. Kritik riktades även mot att 120 dagar är en lång period och att 30 dagar ofta är den normala tidsfristen för utseende av skiljedomare i internationellt vedertagna tvistlösningsregler, varför tiden borde kunna kortas ner.<sup>180</sup> Regeringen ansåg å sin sida att förslaget uppfyllde syftet med bestämmelserna och att det överensstämde med övriga förfaranden på förvaltningsrättsområdet. Detta bland annat med hänvisning till 12 § förvaltningslagen (2017:900) som gör det möjligt för en part, om ett ärende inte har avgjorts av en

---

<sup>176</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 52.

<sup>177</sup> Se Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess remissyttrande (2019).

<sup>178</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 55 ff., se även nämnda sidor för en närmare diskussion kring Regeringens överväganden avseende utseendet av oberoende personer.

<sup>179</sup> Se art. 8(4) i skattetvistlösningsdirektivet.

<sup>180</sup> Jfr exempelvis Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess samt Stockholms Handelskammars Skiljedomsinstitutets yttranden i prop. 2018/19:143 s. 59.



förvaltningsmyndighet inom viss tid, att begära att samma myndighet avgör partens ärende. Skulle aktuell förvaltningsmyndighet avslå begäran kan beslutet som utgångspunkt överklagas till förvaltningsdomstol. Vidare konstaterade regeringen att skattetvistlösningsdirektivet inte gav utrymme att korta ner förfarandet.<sup>181</sup> Enligt tredje stycket i nämnda paragraf föreligger även en skyldighet för Skatteverket att hjälpa en sökande som lämnat in en begäran för en annan medlemsstats räkning.

5.3.3.2 Särskilt om inrättande av en kommitté för alternativ tvistlösning  
Som ett alternativ till den rådgivande kommittén kan i stället en kommitté för alternativ tvistlösning, enligt överenskommelse mellan Skatteverket och den andra behöriga myndigheten, inrättas, vilket följer av 4 kap. 15 § skattetvistlösningslagen. Kommittén för alternativ tvistlösning ska på samma sätt som den rådgivande kommittén yttra sig över hur tvisten ska lösas. Vad som skiljer de två kommittéerna åt är dess sammansättning och form, samt att kommittén för alternativ tvistlösning kan tillämpa vilket tvistlösningsförfarande som helst. Exempelvis kan kommittén för alternativ tvistlösning använda så kallade *slutbud*, där respektive behörig myndighet lägger fram ett förslag på hur tvisten ska lösas, som kommittén sedan får välja mellan. Kommittén för alternativ tvistlösning kan alltså skapa mer flexibilitet för parterna och därigenom bidra till större möjligheter att tvisten löses på ett effektivt och tillfredställande sätt.<sup>182</sup>

### 5.3.3.3 Förfarandet vid den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning

Oavsett om en rådgivande kommitté eller en kommitté för alternativ tvistlösning inrättas, så ska kommittén yttra sig över hur tvisten ska lösas. Yttrandet ska enligt art. 14(1) i skattetvistlösningsdirektivet lämnas in senast sex månader efter att kommittén inrättades och ska enligt art. 14(2) i skattetvistlösningsdirektivet grundas på bestämmelserna i aktuellt skatteavtal och nationella regler. Precis som regeringen tidigare framhöll så är kommittén inte ett organ som borde regleras av svenska regler varför några bestämmelser om vad kommittén ska grunda sitt yttrande på inte togs in i den svenska lagen.<sup>183</sup>

Vad gäller bevisning i dessa ärenden följer av 4 kap. 11 § skattetvistlösningslagen att sökanden eller annan person som berörs av tvisten *får* ge in bevis av betydelse för tvisten, under förutsättning att de behöriga myndigheterna samtycker till det eller om den rådgivande kommittén begär det. Vidare framgår av 4 kap. 12 § skattetvistlösningslagen att Skatteverket *ska* lämna in bevis om den rådgivande kommittén begär det. Skatteverket får dock vägra att ge in bevis under vissa angivna förutsättningar.<sup>184</sup> I propositionen menade

<sup>181</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 60 ff.

<sup>182</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 74 och 121.

<sup>183</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 76.

<sup>184</sup> Jfr 4 kap. 12 § andra meningen 1–4 punkterna skattetvistlösningslagen.

regeringen att begreppet ”bevis” ska omfatta både information, bevisning och dokumentation. Varför det krävs samtycke från de behöriga myndigheterna motiverade regeringen med att det ökar chansen för att sökanden i stället lämnar in alla bevis i början av förfarandet. Sökanden anses inte vara part i tvisten och ska således inte tillerkännas någon allmän rätt att lämna in bevis, enligt regeringens mening.<sup>185</sup>

Efter att kommittén har yttrat sig ska Skatteverket sedan inom sex månader lösa tvisten med den andra behöriga myndigheten genom ömsesidig överenskommelse, vilket följer av 5 kap. 2 § 1 st. skattetvistlösningslagen. Enligt 5 kap. 2 § 2 st. skattetvistlösningslagen ska överenskommelsen grunda sig på det yttrande kommittén givit, under förutsättning att Skatteverket och den andra behöriga myndigheten inte kommer överens om annat. Det finns alltså en möjlighet för Skatteverket och den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten att komma överens om något annat än det kommittén har yttrat. Sökanden ska sedan underrättas om att en ömsesidig överenskommelse har träffats, i enlighet med 5 kap. 3 § skattetvistlösningslagen, och har därefter 60 dagar på sig att yttra sig över om överenskommelsen godtas samt om denna avstår att vidta andra rättsliga åtgärder, enligt 5 kap. 4 § skattetvistlösningslagen. Skatteverket ska slutligen vidta åtgärder för att verkställa överenskommelsen inom 13 månader, vilket följer av 5 kap. 6 § 2 st. skattetvistlösningslagen.

I skattetvistlösningslagens 8 kapitel regleras förfarandets förhållande till andra nationella förfaranden. I 8 kap. 1 § skattetvistlösningslagen stadgas en rätt för en sökande att begära tvistlösning även om ett beslut avseende aktuell tvistefråga har vunnit laga kraft. Vidare ges Skatteverket en rätt att vilandeförklara ärenden enligt lagen om det pågår en straffrättslig process avseende skattebrott i fråga om aktuell tvist, enligt 8 kap. 2 § skattetvistlösningslagen. Det föreligger även, enligt 8 kap. 3 § skattetvistlösningslagen, en skyldighet för Skatteverket att avsluta andra pågående förfaranden om ömsesidig överenskommelse avseende den aktuella tvisten, ifall en ansökan om tvistlösning lämnas in.

Skattetvistlagen omfattar ett detaljerat nätverk av tidsfrister som begränsar förfarandets tidsåtgång. En av remissinstanserna, Stockholms Handelskammarens Skiljedomsinstitut, var särskilt kritiskt till de långa tidsfristerna som föreskrivs i lagen och menade att förfarandet kan ta mycket lång tid, över fem år, om förfarandet går hela vägen. Regeringen motiverade de långa tidsfristerna med att förslaget följer de tidsfrister som fastställs i EU:s skattetvistlösningsdirektiv. De facto att förfarandet inkluderar flera stater menade regeringen också försvårar för Skatteverket att ensamt verka för att korta ner tiden för förfarandet.<sup>186</sup>

---

<sup>185</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 67.

<sup>186</sup> Se prop. 2018/19:143 s. 43.

## 5.4 Sammanfattande analys

I situationer där en utländsk myndighet eller domstol har bedömt att en oriktig prissättning har skett mellan två företag inom samma koncern och gjort en justering av inkomsten i enlighet med armlängdsprincipen kan en dubbelbeskattningsproblematik uppstå. I vissa skatteavtal regleras att en resultatjustering ska göras på motsvarande vis i den andra avtalslutande staten, vanligtvis bygger dock bestämmelserna på principen att en justering i den andra avtalslutande staten endast ska ske om denne anser justeringen berättigad. Detta kan medföra en situation där en resultatjustering sker i en stat medan den behöriga myndigheten i exempelvis Sverige gör en bedömning att en oriktig prissättning inte har skett varefter denne väljer att inte göra någon justering. Resultatet av detta blir en ekonomisk dubbelbeskattning där alltså samma inkomst beskattas hos två olika skattesubjekt i två olika stater. Frågan om huruvida en motsvarande justering ska ske i Sverige och hur en tvist ska lösas om behörig myndighet i Sverige bedömer att en justering inte ska göras skapar osäkerhet för företagens beskattning och kan alltså medföra att en dubbelbeskattning uppstår.

Genom bland annat OECD:s modellavtal regleras vissa möjligheter att lösa en tvist till följd av en uppkommen dubbelbeskattningssituation. En viktig faktor att dock först och främst poängtera är att även om OECD:s modellavtal reglerar en möjlighet för en skattskyldig att begära att tvistlösning, så medför det ingen garanti att aktuellt skatteavtal reglerar detta. Skatteavtalen är folkrättsliga avtal mellan stater och innehållet i dessa kan skilja sig åt. Det är därmed svårt, utan en genomgång av samtliga avtal, att kunna utröna vilka möjligheter en skattskyldig ges till skattetvistlösning genom Sveriges olika skatteavtal. Den följande diskussionen kommer därmed i stället koncentrera sig kring de möjligheter till tvistlösning som i allmänhet ges genom svensk lag, vilka har sin grund i EU:s konventioner och direktiv, som mer eller mindre lagfäster en minimistandard för vilka rättigheter en skattskyldig har i fråga om skattetvistlösning inom EU i samband med en dubbelbeskattning till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen. I föregående avsnitt har redogjorts för olika möjligheter som finns till hands för en skattskyldig för att lösa en tvist som har uppkommit till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen. I detta avsnitt kommer förfarandena att sammanfattas och en jämförelse görs av det förfarande som finns tillgängligt enligt skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen. Det bör anmärkas att olika begrepp avseende den person som kan ansöka om tvistlösning används i skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen. I skattetvistlösningslagen benämns personen som *sökande*, medan skiljemannakonventionen använder begreppet *berört företag*. I framställningen kommer dessa begrepp att likställas med begreppet *skattskyldig* och det är detta begrepp som fortsättningsvis kommer att användas i framställningen.

Inledningsvis kan understrykas den diskussion som har lyfts av bland annat Sallander gällande eventuella skyldigheter för en svensk domstol att följa utländska avgöranden. Mot bakgrund av HFD:s avgörande RÅ 1987 ref 162 verkar det finnas en viss skyldighet för svenska domstolar att följa avgöranden från utländska domstolar. HFD konstaterade dock i RÅ 1991 ref 107 att denna samsyn kan vara svår att nå.<sup>187</sup> Det tycks således vara en aning oklart i vilken utsträckning det finns en skyldighet för en domstol i Sverige att följa beslut från en utländsk domstol i denna typ av fall. Detta torde även tala för en ovisshet kring i vilken utsträckning det finns en skyldighet för en svensk behörig myndighet att följa en utländsk behörig myndighets beslut. För det fall att den i Sverige behöriga myndigheten gör en annan bedömning än den utländska kan en tvist på grund av en eventuell dubbelbeskattning uppstå.

Som har redogjorts för i föregående avsnitt är det i huvudsak skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen som reglerar internationell skattetvistlösning vad gäller internprissättning i Sverige. Både skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen reglerar en möjlighet för en skattskyldig att få en tvist avseende dubbelbeskattning löst. Det bör dock anmärkas att en tillämpning av skiljemannakonventionen fordrar att armlängdsprincipen inte har följts av en medlemsstat. Här hänvisar konventionen alltså direkt till det faktum att armlängdsprincipen inte har följts av en av de berörda medlemsstaterna. Skattetvistlösningslagen å sin sida hänvisar till tvister mellan medlemsstater som uppkommit på grund av tolkning och tillämpning av ett skatteavtal. En viktig skillnad mellan skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen är alltså att skiljemannakonventionen enbart gäller för tvister kopplade till armlängdsprincipen och internprissättning, medan skattetvistlösningsdirektivet har ett bredare tillämpningsområde och alltså gäller för alla skatterättsliga tvister som uppkommit på grund av tolkning- och tillämpningsproblematik avseende ett skatteavtal. Som har redogjorts för är tanken att skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen ska kunna användas parallellt, detta torde därmed innebära att både skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen kan tillämpas i fråga om tvister som är hänförliga till armlängdsprincipen och internprissättning.

Det finns flera gemensamma faktorer i de förfaranden som regleras genom skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen. Principiellt gäller för båda förfarandena att tvisten råder mellan två stater och inte mellan individ och stat. Detta medför att den skattskyldige i princip helt hålls utanför förfarandet. Begäran om tvistlösning görs dock alltid inledningsvis av den skattskyldige. Förfarandena vilar på tanken om ömsesidig överenskommelse och det är därmed fråga om att de berörda staterna ska komma överens om hur den aktuella tvisten ska lösas. Oavsett om en rådgivande kommitté eller liknande inrättas och lämnar ett yttrande, så ska tvisten som utgångspunkt slutligt lösas genom att berörda stater ingår en ömsesidig överenskommelse

---

<sup>187</sup> Jfr avsnitt 3.3.5.

med varandra. Grundprincipen är alltså fortfarande att det är de behöriga myndigheterna som ska lösa tvisten gemensamt.

Tvisten ska i ett första skede försöka lösas genom ömsesidig överenskommelse, med hjälp av alla möjliga medel. Enligt skiljemannakonventionen ställs också krav på den behöriga myndigheten att först pröva om dubbelbeskattningssituationen kan lösas ensidigt. Något sådant uttryckligt krav finns inte med i skattetvistlösningslagen. Däremot föreskrivs det i skattetvistlösningsdirektivet att en behörig myndighet *får* besluta att lösa tvisten ensidigt innan ett förfarande om ömsesidig överenskommelse inleds.

Skulle det vara så att medlemsstaterna inte kommer överens om någon ömsesidig överenskommelse kan en rådgivande kommitté inrättas. Inrättandet av en rådgivande kommitté fordrar dock, som sagt, att staterna först har försökt lösa tvisten genom en ömsesidig överenskommelse. Enligt skattetvistlösningslagen kan dock en rådgivande kommitté även inrättas ifall Skatteverket har avvisat en ansökan men en utländsk behörig myndighet har godkänt den. Denna form av rådgivande kommitté har dock endast till uppgift att pröva om ansökan ska godtas eller inte.

Vad gäller de skillnader som kan pekas ut mellan skiljemannakonventionen och skattetvistlösningsdirektivet är den mest tydliga skillnaden att skattetvistlösningslagen innehåller fler och mer detaljerade tidsfrister. I skattetvistlösningslagen regleras flera tidsgränser som skapar mer effektivitet och en struktur för förfarandet. En tydligare struktur kan också medföra mer klarhet för den skattskyldige avseende vad denne kan förvänta sig av de behöriga myndigheterna. Denna aspekt torde vara särskilt viktig för att öka förutsebarheten för en skattskyldig som alltså får en större insyn i förfarandets konstruktion och tidsplan. Ytterligare en skillnad är att det i skattetvistlösningslagen är Skatteverket som är behörig myndighet, medan det enligt skiljemannakonventionen i första hand är finansministern som är behörig myndighet.

Skiljemannakonventionen reglerar även att förfarandet automatiskt ska gå vidare till en rådgivande kommitté för det fall att en ömsesidig överenskommelse inte nås mellan de behöriga myndigheterna. Detta skiljer sig från skattetvistlösningslagen som reglerar att den skattskyldige får begära att en rådgivande kommitté inrättas ifall en överenskommelse inte nås. Genom skattetvistlösningslagens bestämmelser får alltså den skattskyldige möjligheten att bestämma över förfarandets fortgång. Detta kan å ena sidan medföra att den skattskyldige inkluderas mer i förfarandet. Samtidigt innebär detta också att högre krav ställs på den skattskyldige som alltså själv måste bidra till att driva processen vidare. Det bör dock även anmärkas att skiljemannakonventionen föreskriver att de behöriga myndigheterna och den skattskyldige får avtala om andra tidsfrister än den tvåårsfrist som finns för ömsesidig överenskommelse. Detta torde medföra att den skattskyldige exempelvis kan ge de behöriga myndigheterna längre tid att försöka nå en ömsesidig överenskommelse. En sådan regel finns inte i skattetvistlösningslagen som i stället ger de

behöriga myndigheterna maximalt tre år att lösa tvisten. Här förekommer alltså en mer stram tidsgräns.

En annan viktig skillnad mellan skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen är att det i skattetvistlösningslagen även finns bestämmelser om en så kallad kommitté för alternativ tvistlösning. Kommittén för alternativ tvistlösning är inte bunden till en viss form såsom den rådgivande kommittén och kan, som nämnt, exempelvis använda ett förfarande med slutbud. Detta innebär större möjligheter att kunna anpassa förfarandet efter tvisten, vilket även kan medföra större möjligheter att tvisten faktiskt blir löst på ett tillfredsställande och effektivt sätt.

Oavsett vilken form av kommitté som väljs så föreskrivs både enligt skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen att kommittén inom viss tid ska yttra sig över hur tvisten ska lösas. Enligt både skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen blir kommitténs yttrande inte bindande per automatik. Det finns fortfarande en möjlighet för de behöriga myndigheterna att komma överens om annat trots att kommittén har yttrat sig om att tvisten borde lösas på ett visst sätt. Som nämnts gäller dock att om de behöriga myndigheterna inte kommer överens om någon lösning efter att kommittén har yttrat sig så ska kommitténs yttrande vara bindande. Yttrandets bindande verkan skapar därmed en slags garanti för en skattskyldig att slutligt kunna få den uppkomna dubbelbeskattningen undanröjd.

Slutligen kan påpekas att det både enligt skiljemannakonventionen och skattetvistlösningslagen kan föreligga vissa situationer som medför att en rådgivande kommitté inte ska inrättas eller får vägras. Enligt skattetvistlösningslagen ska en begäran om att inrätta en rådgivande kommitté avslås ifall den skattskyldige dömts till påföljd enligt skattebrottslagen i fråga om det som är föremål för tvisten. Enligt skiljemannakonventionen är en behörig myndighet inte skyldig att inrätta en rådgivande kommitté om den skattskyldige kan komma att träffas av allvarliga påföljder, med anledning av att en resultatjustering har behövts göras. Med allvarlig påföljd har för svenskt vidkommande menats fängelse, böter eller administrativ sanktion. Skattetvistlösningslagen gör alltså här en uttrycklig hänvisning till skattebrottslagen, medan skiljemannakonventionen enbart hänvisar till fängelse, böter eller administrativ sanktion. Vidare kan understrykas att skattetvistlösningslagen föreskriver att den skattskyldige *har dömts* till påföljd, vilket har ansetts innebära att beslutet ska ha vunnit laga kraft. Enligt skiljemannakonventionen regleras att en rådgivande kommitté får vägras ifall det genom ett rättsligt eller administrativt förfarande fastslås att den skattskyldige *kan komma att träffas av allvarliga påföljder*. Här verkar det således inte finnas något krav på att det slutligt har avgjorts att en påföljd ska utdömas, i stället tycks det räcka med att den skattskyldige riskerar att åläggas en allvarlig påföljd.

Sammanfattningsvis kan konstateras att skattetvistlösningslagen reglerar ett par olika tvistlösningsmekanismer som alla ska tillämpas i en särskild ordning och gemensamt bildar ett sammanhängande förfarande. Den nya

lagen har inneburit att fler tidsfrister har inrättats vilket i kontrast till skiljemannakonventionen har stärkt grunden i processen. Processen bygger, liksom det förfarande som tidigare reglerats i skiljemannakonventionen, på ömsesidiga överenskommelser mellan behöriga myndigheter och behöriga myndigheter uppmanas alltså att i första hand komma överens med varandra om hur den uppkomna dubbelbeskattningssituationen ska lösas. Som ett sista steg i processen, för det fall att de behöriga myndigheterna inte kan komma överens, kan ett skiljeförfarande aktualiseras där en rådgivande kommitté kan lämna ett yttrande, vilket även kan ha bindande verkan. Till skillnad från skiljemannakonventionen kan dock även en kommitté för alternativ tvistlösning inrättas enligt skattetvistlösningslagen som har mer flexibilitet vad gäller dess arbetssätt och form. Den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning yttrande skapar en slags garanti för att den skattskyldige får sin sak prövad och därigenom ges den skattskyldige även fullskalig möjlighet att faktiskt få en uppkommen dubbelbeskattning undanröjd.

# 6 Rätten till en rättvis rättegång

## 6.1 Inledning

Rätten till en rättvis rättegång följer av både *Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna*<sup>188</sup> (härefter förkortat EKMR) och *Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna* (härefter förkortat rättighetsstadgan). Rätten till en rättvis rättegång finns även reglerat i *regeringsformen* genom 2 kap. 11 § 2 st. *regeringsformen* (härefter förkortat RF). Nedan ges inledningsvis en kortfattad redogörelse för bestämmelsernas innehåll och därefter övergår avsnittet till att diskutera möjligheten att tillämpa EKMR, rättighetsstadgan och *regeringsformen* på skattetvistlösningslagens tvistlösningsmekanismer samt hur väl dessa förhåller sig till rätten till en rättvis rättegång.

### 6.1.1 Rättvis rättegång enligt EKMR

Sverige är part till EKMR vilken även är lagstadgad genom lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna. Genom lagen lagfästas de artiklar som föreskrivs enligt EKMR. Rätten till en rättvis rättegång regleras i art. 6 i EKMR. Art. 6(1) i EKMR reglerar bland annat civila rättigheter och har följande lydelse

”1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag. Domen skall avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från rättegången eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.”<sup>189</sup>

Vad som ska anses utgöra skälig tid har behandlats i en omfattande praxis från Europadomstolen. Bedömningen kan skilja sig åt från fall till fall, men beror som utgångspunkt på hur komplext målet är, huruvida parterna själva medverkat till en långsammare process, samt hur handläggningen i sig sett ut.<sup>190</sup>

Vad gäller kravet på en oavhängig och opartisk domstol innebär detta i huvudsak att den ska vara oavhängig i förhållande till staten och opartisk i

---

<sup>188</sup> Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna, Rom 4 november 1950, SÖ 1952:35.

<sup>189</sup> Art. 6(1) i EKMR.

<sup>190</sup> Se Ehrenkrona, Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, art. 6(1), Karnov 2022-08-01 (JUNO).



förhållande till parterna. Cameron menar att detta betyder att en domstol som inte är självständig från staten inte är opartisk gentemot parterna om en av parterna är staten.<sup>191</sup>

Det finns ingen tydlig definition av vad som krävs för att ett organ ska anses utgöra en domstol. Europadomstolen har dock bedömt att även sådana organ som traditionellt i den nationella rättsordningen inte per definition är domstolar kan anses vara en domstol i konventionens mening under förutsättning att kraven på opartiskhet, oberoende och upprättande genom lag upprätthålls. Detta kan exempelvis innefatta kommissioner eller nämnder.<sup>192</sup> Att domstolen har upprättats genom lag innebär att dess organisation och funktion ska regleras genom lag.<sup>193</sup>

### 6.1.2 Rättvis rättegång enligt EU:s rättighetsstadga

I EU:s rättighetsstadga regleras genom art. 47 rätten till en rättvis rättegång. Bestämmelsen har följande lydelse

”Var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel.

Var och en har rätt att inom skälig tid få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång och inför en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag. Var och en ska ha möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas.

Rättshjälp ska ges till personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol.”<sup>194</sup>

Till skillnad från EKMR skyddar rättighetsstadgan inte bara civila rättigheter och skyldigheter och anklagelser om brott. Även skyldigheter såsom att betala skatt och tull omfattas av rättighetsstadgan. Vad som är avgörande för art. 47 i rättighetsstadgans tillämplighet är att det ska vara fråga om fri- och rättigheter som garanteras genom unionsrätten.<sup>195</sup> De rättigheter som föreskrivs genom rättighetsstadgan riktar sig dock endast till EU:s institutioner, organ och byråer samt till medlemsstaterna när dessa tillämpar unionsrätten, enligt art. 51(1) i rättighetsstadgan. Detta innebär att för medlemsstaternas vidkommande ska rättighetsstadgans bestämmelser endast iaktas i samband med tillämpning av unionsrätten.

I första stycket föreskrivs en rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol för den enskilde. Med effektivt rättsmedel menas som utgångspunkt

---

<sup>191</sup> Se Cameron (2018), s. 108 f.

<sup>192</sup> Se Ehrenkrona, Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, art. 6(1), Karnov 2022-08-01 (JUNO).

<sup>193</sup> Se Cameron (2018), s. 109.

<sup>194</sup> Art. 47 rättighetsstadgan.

<sup>195</sup> Se Bernitz och Kjellgren (2022), s. 180 f.

den enskildes rätt till domstolsprövning och därigenom ett effektivt sätt att få sin sak prövad.<sup>196</sup> Vidare föreskrivs i det andra stycket en rätt att få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång inför en oavhängig och opartisk domstol, inrättad genom lag, inom skälig tid.

Rätten till rättvis rättegång i enlighet med art. 47 i rättighetsstadgan är inte absolut och får begränsas i vissa fall. Enligt art. 52(1) i rättighetsstadgan ska begränsningar vara föreskrivna genom lag och förenliga med det väsentliga innehållet i rättighetsstadgans rättigheter och friheter. De Carolis menar att rätten till rättvis rättegång begränsas om det föreligger ett legitimt syfte, om begränsningen är proportionerlig och det inte underminerar syftet med bestämmelsen.<sup>197</sup> Enligt EU-domstolen ska begränsningarna tillgodose det allmänintresse som eftersträvas och inte medföra ett oproportionerligt och oacceptabelt ingrepp som påverkar själva innehållet i rättigheterna.<sup>198</sup> De Carolis menar att detta innebär att en bedömning behöver göras avseende huruvida begränsningen inkräktar på själva syftet med bestämmelsen.<sup>199</sup>

### 6.1.3 Rätten till rättvis rättegång enligt regeringsformen

Enligt 2 kap. 11 § 2 st. RF ska en rättegång genomföras rättvist och inom skälig tid. I propositionen till reformeringen av RF anförde regeringen att bestämmelsens inrättande framför allt handlar om att grundlagsfästa de principer som redan finns i EKMR och dess inkorporering i svensk rätt. Regeringen anslöt sig till tidigare praxis vad gäller exempelvis rekvisitet ”skälig tid” och hänvisade till den praxis som utarbetats av svenska domstolar och Europadomstolen. Däremot ansåg regeringen att det vida domstolsbegrepp som tagits fram av Europadomstolen inte skulle överföras till 2 kap. 11 § RF. Som exempel nämndes att Överklagandenämnden för högskolan och Resegarantinämnden inte skulle omfattas av begreppet.<sup>200</sup>

## 6.2 EKMR, rättighetsstadgans och regeringsformens tillämplighet

En första fråga att diskutera är huruvida EKMR, rättighetsstadgan och regeringsformen är möjliga att tillämpa på den typ av förfarande som regleras genom skattetvistlösningslagen. Art. 6(1) i EKMR omfattar tvister avseende rättigheter och skyldigheter av civil beskaffenhet. Europadomstolen har i ett par avgöranden funnit att tvister som berör beskattningsprocessen inte omfattar frågor av civil beskaffenhet och detta faller därmed utanför konventionens

---

<sup>196</sup> Se Bernitz och Kjellgren (2022), s. 181.

<sup>197</sup> Se De Carolis (2018), s. 498.

<sup>198</sup> Se punkt 63 i de förenade målen C-317–20/08.

<sup>199</sup> Se De Carolis (2018), s. 498.

<sup>200</sup> Se prop. 2009/10:80 s. 161 f.

tillämpningsområde.<sup>201</sup> EKMR kan alltså inte tillämpas direkt på skatterättsliga tvister.<sup>202</sup>

Även vad gäller rättighetsstadgan kan vissa tillämpningssvårigheter uppstå. Medlemsstaterna inom EU är endast skyldiga att beakta rättighetsstadgan när de tillämpar unionsrätten, enligt art. 51(1) i rättighetsstadgan. Frågan är om det är möjligt att tala om att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning i detta sammanhang kan anses vara en del av medlemsstaterna och om de tillämpar unionsrätten. Enligt art. 14(2) i skattetvistlösningsdirektivet ska den rådgivande kommittén grunda sitt yttrande på skatteavtalet i sig, men även nationella regler. Här bör särskilt anmärkas att skattetvistlösningsdirektivet är ett direktiv som är en del av unionsrätten, skatteavtalen är däremot inte det.

Med hänvisning till EU-domstolens avgörande *Achmea*<sup>203</sup> menar Monsenego att om nationell rätt inkluderar EU-rätt innebär det att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan komma att behöva tillämpa och tolka unionsrätt. I *Achmea*-målet hade bland annat EU-domstolen uttalat att unionsrätten måste ses som formgivande för den gällande rätten i en medlemsstat samt som en slags internationell överenskommelse mellan medlemsstaterna, vilket medför att unionsrätten alltså genomstrar den nationella rätten.<sup>204</sup>

De Carolis menar å sin sida att begreppet ”tillämpar” måste tolkas brett, vilket medför att även situationer där medlemsstaterna antar EU-rättsliga åtgärder kan omfattas av begreppet. De Carolis menar att det är ostridigt att förfarandena som regleras av skattetvistlösningsdirektivet omfattas av unionsrätten. Detta innebär också att de behöriga myndigheterna ska anses utgöra företrädare för medlemsstaterna som tillämpar unionsrätten.<sup>205</sup>

För att sätta detta i kontext till skattetvistlösningslagen borde man mot bakgrund av både Monsenego och De Carolis argumentation kunna argumentera för att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan behöva tillämpa unionsrätt i och med att den kan behöva beakta nationell rätt, varför den därmed alltså även är skyldig att beakta rättighetsstadgan. Vidare upprättas de båda kommittéerna mot bakgrund av unionsrättslig lagstiftning och består av företrädare för medlemsstaterna i form av behöriga myndigheter. Detta betyder alltså att det i så fall föreligger en skyldighet för de båda kommittéerna att också följa de stadganden som regleras i rättighetsstadgan.

---

<sup>201</sup> Se exempelvis Europadomstolens avgörande *Ferrazzini mot Italien*, 44759/98, 12 juli 2001.

<sup>202</sup> Se Ehrenkrona, Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, art. 6(1), Karnov 2022-08-01 (JUNO).

<sup>203</sup> Se C-284/16 *Slovak Republic mot Achmea BV*.

<sup>204</sup> Se C-284/16 *Slovak Republic mot Achmea BV*; jfr Monsenego (2019), s. 733.

<sup>205</sup> Se De Carolis (2018), s. 499.

Med hänsyn till att rättighetsstadgan kan anses tillämplig på förfarandet blir nästa steg att bedöma om art. 47 i rättighetsstadgan är tillämplig på förfarandet enligt skattetvistlösningslagen. De Carolis har här diskuterat huruvida det går att tala om att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan anses vara domstolar. Vad som menas med domstol i art. 47 i rättighetsstadgan, menar De Carolis, torde vara i överensstämmelse med hur det uttrycks i art. 267 FEUF och i tillhörande praxis. I sin bedömning delar De Carolis upp förfarandet i två delar, förfarandet vid ömsesidig överenskommelse hos behöriga myndigheter och förfarandet vid en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning.<sup>206</sup>

I fråga om den första delen av förfarandet, ömsesidig överenskommelse, menar De Carolis att de behöriga myndigheterna saknar flera drag som är viktiga för att de per EU-domstolens definition ska utgöra en domstol. Bland annat kan de inte anses vara självständiga och opartiska. De Carolis menar dock att de behöriga myndigheterna ändå kan vara skyldiga att följa rättighetsstadgans skyldigheter, i och med att de utgör företrädare för medlemsstaterna som agerar inom ramen för EU-rätten.<sup>207</sup>

Även i den andra delen av förfarandet blir frågan huruvida den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan anses vara en domstol i enlighet med art. 47 i rättighetsstadgan och art. 267 FEUF. EU-domstolen har i ett par avgöranden bedömt huruvida en skiljenämnd kan uppfylla kravet på att vara en domstol, varefter EU-domstolen över åren intagit en mer flexibel ställning.<sup>208</sup> Mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i Achmea-målet argumenterar De Carolis för att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning, till skillnad från den skiljenämnd som berördes i Achmea, är en skiljenämnd som är att bedöma som en domstol såsom det har definierats inom EU. De Carolis menar att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning har upprättats genom EU-rättslig lagstiftning och består av representanter från medlemsstaternas behöriga myndigheter och är således en del av medlemsstaterna och EU:s rättssystem, varför den mycket väl kan anses vara en domstol i enlighet med art. 47 i rättighetsstadgan och art. 267 FEUF. Således föreligger även en skyldighet för kommittéerna att beakta bestämmelserna i art. 47 i rättighetsstadgan.<sup>209</sup>

Även Monsenego har diskuterat om den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan anses vara en domstol mot bakgrund av Achmea-målet. Monsenego menar att den rådgivande kommittén och kommittén för alternativ tvistlösning upprättas av behöriga myndigheter vilket medför att kommittéerna saknar en viss grad av självständighet i jämförelse med andra nationella domstolar. Detta menar Monsenego talar emot att de ska anses utgöra en del av medlemsstaternas rättssystem. Även faktumet att den

---

<sup>206</sup> Se De Carolis (2018), s. 499 f.

<sup>207</sup> Se De Carolis (2018), s. 500 f.

<sup>208</sup> Se De Carolis (2018), s. 501 f.

<sup>209</sup> Se De Carolis (2018), s. 501 f.

rådgivande kommittén och kommittén för alternativ tvistlösning saknar en mer permanent struktur utan i stället verkar ad hoc menade Monsenego talar emot att de kan anses utgöra domstolar i EU-rättslig mening.<sup>210</sup>

Både De Carolis och Monsenego lyfter fram viktiga punkter i sina resonemang. Med bådars resonemang i åtanke kan man argumentera åt båda håll där det går att komma fram till att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning kan definieras som en domstol enligt art. 267 FEUF, men också att den inte är det. De Carolis menar att i och med att kommittéerna upprättas genom EU-rättslig lagstiftning och består av representanter från behöriga myndigheter borde det tala för att de kan definieras som domstolar enligt art. 267 FEUF. Monsenego menar å sin sida att kommittéerna saknar självständighet jämfört med andra nationella domstolar och inte är permanenta, vilket talar emot att de kan definieras som domstolar. Beroende på hur man argumenterar kan de båda kommittéerna alltså både anses utgöra domstolar och inte.

Avseende regeringsformen anförde regeringen i förarbetena till grundlagsreformen att bestämmelsen i regeringsformen skulle omfatta varje rättegång i domstol. Detta innebar en utvidgning området för art. 6(1) i EKMR, vilket medförde att även mål som rör exempelvis beskattning omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde.<sup>211</sup> Regeringen menade dock, som ovan nämnts, att den breda tolkning som Europadomstolen antagit av begreppet ”domstol” inte skulle föras över till regeringsformen, vilket medförde att exempelvis Överklagandenämnden för högskolan inte skulle omfattas av begreppet. Det är därmed tämligen oklart om detta även omfattar den typ av skiljenämnd som en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning är.

### 6.3 Garanterar skattetvistlösningslagen en rättvis rättegång?

Oaktat möjligheten att tillämpa EKMR, rättighetsstadgan och regeringsformen på förfarandet kan det ändå vara intressant att föra en diskussion kring hur väl den svenska lagstiftningen egentligen uppfyller och garanterar rätten till en rättvis rättegång. Diskussionen kan framför allt vara av vikt för att utvärdera lagstiftningen och för att belysa de brister som lagstiftningen eventuellt kan inneha i förhållande till rätten till en rättvis rättegång. I synnerhet är det rekvisiten opartisk och oavhängig domstol som kommer att diskuteras, jämte huruvida förfarandet enligt skattetvistlösningslagen erbjuder en prövning inom skälig tid. Framställningen tar sikte på förfarandet som helhet, men kommer även särskilt att koncentrera sig kring den rådgivande kommittén och kommittén för alternativ tvistlösning.

---

<sup>210</sup> Se Monsenego (2019) s. 734.

<sup>211</sup> Se prop. 2009/10:80 s. 162.

Inledningsvis kan rätten till ett effektivt rättsmedel i enlighet med art. 47 i rättighetsstadgan dock lyftas och diskuteras. I fråga om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse kan särskilt diskuteras huruvida en rätt till domstolsprövning erbjuds i och med att de behöriga myndigheterna, som har konstaterats, saknar utmärkande drag för att utgöra domstolar. De Carolis menar att vad som i detta sammanhang blir avgörande är huruvida förfarandet vid en ömsesidig överenskommelse hindrar en skattskyldig från domstolsprövning, inte att det i sig erbjuder en domstolsprövning. Möjligheten att begära att tvisten löses genom en ordinarie domstolsprövning finns tillgänglig både i början av förfarandet och i slutet av förfarandet och förfaller enbart när den skattskyldige väljer att acceptera de behöriga myndigheternas ömsesidiga överenskommelse, vilket enligt De Carolis får ses som ett frivilligt avsägande av rätten till domstolsprövning från den skattskyldiges sida.<sup>212</sup> Detta medför alltså att förfarandet torde uppfylla kravet på ett effektivt rättsmedel. I fråga om den rådgivande kommittén och kommittén för alternativ tvistlösning torde fallet inte vara lika komplicerat. Med utgångspunkt i att de kan anses vara domstolar medför det även att en prövning inför dessa garanterar en rätt till domstolsprövning.

I anslutning till diskussionen ovan kan den skattskyldiges roll under förfarandet anmärkas. De Carolis har problematiserat faktumet att den skattskyldige inte är part i målet och därmed inte har så mycket att säga till om under processen. Den skattskyldiges möjlighet att yttra sig begränsas i princip till förfarandets inledande stadie eller ifall denne begärs inkomma med ytterligare bevisning eller information. I stället är det de behöriga myndigheterna i de aktuella staterna som är parter i målet, något som De Carolis menar är problematiskt eftersom de behöriga myndigheterna kanske inte alltid tillvaratar den skattskyldiges intressen på bästa sätt.<sup>213</sup> Det nu nämnda skulle kunna innebära en viss begränsning avseende den skattskyldiges rätt till domstolsprövning, i och med att denne själv inte har möjlighet påverka processen mer än i det inledande skedet.

Samtidigt som den skattskyldige inte är part i målet förefaller det ligga ett stort ansvar på den skattskyldige att genomgående bevaka processen och att själv aktivt delta genom att bland annat bidra med bevisning. Det synes vara ett stort ansvar som läggs på den skattskyldige att redan i det inledande skedet kunna lägga fram alla bevis som den skattskyldige finner nödvändiga. I fråga om internprissättningsmål torde detta möjligen inte medföra en allt för stor problematik. I dessa mål är det ofta fråga om större företag och koncerner som har resurser att kunna bevaka sina intressen. Skattetvistlösningslagen omfattar dock inte bara juridiska personer och internprissättningsmål utan även fysiska personer och andra skatterättsliga mål och det kanske är här som problematiken framför allt är mer påtaglig. För dessa personer torde det vara

---

<sup>212</sup> Se De Carolis (2018), s. 500 f.

<sup>213</sup> Se De Carolis (2018), s. 498.

en betydligt större börda att ägna resurser åt att skaffa fram bevisning och dessutom bevaka de många tidsfrister som föreskrivs enligt skattetvistlösningslagen. Det kan även lyftas fram att det inte verkar föreskrivas något krav för Skatteverket att informera den skattskyldige om möjligheten att begära tvistlösning ifall en dubbelbeskattning skulle uppstå. Det kan dock påpekas att den skattskyldige har tre år på sig att lämna in ansökan om tvistlösning från det att denne meddelades ett beslut som kan medföra en tvist. Detta bör enligt min mening ge den skattskyldige en rimlig tid att kunna samla in tillräckligt med bevis för att förbereda sin talan.

En annan detalj är att det krävs samtycke från de behöriga myndigheterna för att den skattskyldige ska få lämna in bevisning och information. Regeringen motiverade detta med att det medför att den skattskyldige i stället förmås lämna in alla bevis redan vid ansökan.<sup>214</sup> Enligt min mening är det förvisso fördelaktigt att den skattskyldige redan i det inledande skedet måste lämna in bevis då det är något som kan effektivisera och underlätta förfarandet. Å andra sidan är det något anmärkningsvärt att Skatteverket, som i ordinarie interna processer är motpart till den skattskyldige, ska godkänna bevisning som lämnas in. Samtidigt kan man också understryka, såsom regeringen också anförde i propositionen, att faktum kvarstår att det är Skatteverket som är part i målet och den som för talan för Sveriges räkning, varför denne också bör ha möjlighet att bestämma vilken bevisning som ska användas och åberopas och att den skattskyldige således inte bör tillskrivas någon allmän rätt att göra så.<sup>215</sup>

En fråga som kan diskuteras särskilt är huruvida skattetvistlösningslagen egentligen erbjuder prövning inom skäligen tid. Precis som Stockholms Handelskammars Skiljedomsinstitut anförde i sitt remissyttrande kan förfarandet ta mycket lång tid om det maximeras.<sup>216</sup> Detta är en risk som den skattskyldige kan få bära, något som kan få stora konsekvenser för den skattskyldiges ekonomi. Förfarandet kan här delas upp i tre delar där de första tre åren av förfarandet består av den tid som en skattskyldig har till förfogande att lämna in en begäran om tvistlösning. Denna tidsaspekt har alltså den skattskyldige möjlighet att påverka på egen hand. Den andra delen består av processen vid en ömsesidig överenskommelse, vilken kan ta upp till fyra år. Den tredje delen består slutligen av processen vid en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning, vilket kan ta ytterligare ett år. Del två och tre av förfarandet omfattar tid som den skattskyldige inte kan påverka. Ett maximerat tvistlösningsförfarande kan alltså ta upp till fem år från ansökan till beslut. Det bör även poängteras att denna tid inte inkluderar tid för det beslut som ligger till grund för tvisten från allra första början. Det vill säga den tid det tagit för behörig myndighet eller en domstol att fatta beslut om huruvida en oriktig prissättning har skett och om således en

---

<sup>214</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.3.

<sup>215</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.3.

<sup>216</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.3.

resultatkorrigering ska ske. Detta innebär alltså att den totala tiden för hela beskattningsprocessen vara mycket längre än den tid som lagen omfattar.

Det finns, som nämnts, vissa möjligheter för en skattskyldig att begära anstånd med betalning av skatt enligt bestämmelser i SFL. Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess och organisationen Företagarna har dock uppmärksammat att det är svårt att beviljas anstånd.<sup>217</sup> Skattskyldiga som inte beviljas anstånd kan alltså behöva betala in skatt ändå trots att dubbelbeskattning situationen inte är löst, vilket medför att den skattskyldige kan få bära den ekonomiska risken under tiden förfarandet fortlöper. Den långa tid som förfarandet tar kan, som ovan nämnt, förvisso vara motiverad, men i och med att anstånd enbart beviljas i fåtal fall kan man ifrågasätta varför den skattskyldige ska behöva bära en ekonomisk börda bara för att förfarandet tar lång tid. Mot bakgrund av detta skulle man kunna argumentera för att tiden för förfarandet är oskäligt lång, med hänsyn till de ekonomiska konsekvenser det kan innebära för den skattskyldige. Det kan emellertid också argumenteras för att denna problematik egentligen framför allt har sin grund i svårigheterna att få anstånd, snarare än att förfarandet tar för lång tid, vilket i och för sig ändå kan vara en problematik värd att belysa.

Påpekas kan även att den skattskyldige har tre år på sig att lämna in en ansökan om tvistlösning och här föreligger alltså en möjlighet för den skattskyldige att själv påverka tiden för förfarandet, åtminstone inledningsvis. Förfarandet efter att ansökan har lämnats in kan dock, som nämnt, ta upp till fem år och denna tidsaspekt har den skattskyldige i princip ingen möjlighet att påverka. Som regeringen har motiverat bör det dock även framhållas att det i dessa situationer handlar om överenskommelser på en internationell nivå som kräver en viss typ av samarbete stater emellan. Detta kan, som regeringen har anfört, medföra att förfarandet behöver innehålla längre tidsfrister eftersom internationellt samarbete generellt kräver mer tid. Med detta i åtanke kan längre tidsramar möjligen vara motiverade, varför den skattskyldig alltså kanske ändå kan sägas erbjudas en prövning inom skälig tid.<sup>218</sup>

Att det är Skatteverket som enligt den svenska lagstiftningen utser oberoende personer till den rådgivande kommittén ansågs också särskilt problematiskt av Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess, som i stället ansåg att detta ansvar skulle läggas på Finansdepartementet.<sup>219</sup> Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess ställningstagande kan bland annat diskuteras utifrån kravet på en oavhängig och opartisk domstol. Skattetvistlösningsdirektivet, och således även skattetvistlösningslagen, bygger på principen om diplomatiskt skydd föreligger tvisten mellan två medlemsstater – det är alltså dessa som också är parter i målet och det är tvisten mellan dessa som ska lösas.<sup>220</sup> Detta torde även tala för opartiskheten ska föreligga gentemot de stater som

---

<sup>217</sup> Jfr avsnitt 5.3.1.

<sup>218</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.3.

<sup>219</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.1.

<sup>220</sup> Jfr avsnitt 5.2.3.



är parter i målet, inte gentemot den skattskyldige. Av skattetvistlösningsdirektivet följer att det är de behöriga myndigheterna som ska utse oberoende personer. Det är alltså båda parter som ska utse oberoende personer. Utifrån denna aspekt borde det kunna anses att en viss balans råder inom den rådgivande kommittén där alltså företrädare från båda parter finns med.

Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess lyfter dock särskilt fram att det i stället för Skatteverket borde vara Finansdepartementet som utser de oberoende personerna eftersom detta organ inte står i beroende till Skatteverket på samma sätt.<sup>221</sup> I sammanhanget kan man argumentera för att Finansdepartementet är att anse som mer neutral eftersom denne inte aktivt deltar i beskattningsprocessen och inte har medverkat vid det beslut som kan ha medfört att en dubbelbeskattning har uppkommit. Å andra sidan föreskriver skattetvistlösningsdirektivet att det är de behöriga myndigheterna som ska utse de oberoende personerna och för Sveriges del har den behöriga myndigheten utsetts vara Skatteverket. Det kan även påpekas att det åligger de behöriga myndigheterna att gemensamt komma överens om hur utnämmandet ska ske, vilket borde kunna tala för en viss jämlikhet gällande vilka personer som utnämns. Det finns vidare bestämmelser i skattetvistlösningsdirektivet som ger en behörig myndighet möjlighet att invända mot personer som utsetts till oberoende personer under vissa förutsättningar. Med detta i åtanke finns det alltså möjligheter att invända mot kommittéernas ledamöter om man inte anser dem vara oberoende, vilket borde tala för en form av jämlikhet mellan parterna.

Något som slutligen även kan lyftas är att det under i stort sett hela processen finns en möjlighet för den skattskyldige att vända sig till en nationell domstol.<sup>222</sup> Det enda tillfället som detta förfaller vid är ifall den skattskyldige förklarar att denne accepterar en ömsesidig överenskommelse som lagts fram av de behöriga myndigheterna. Med hänsyn till detta kan man argumentera för att den skattskyldige åtminstone genom möjlighet till ordinarie domstolsprövning ges en rimlig chans att få sin sak prövad inför en opartisk och oavhängig domstol inom skälig tid. En prövning inför en nationell domstol behöver emellertid inte innebära att dubbelbeskattningen undanröjs. Rent hypotetiskt är det tänkbart att den nationella domstolen kan lösa situationen på egen hand, men det är även tänkbart att den nationella domstolen exempelvis beslutar att en resultatkorrigering inte ska ske och då är processen i princip tillbaka vid utgångsläget. För att dubbelbeskattningen ska undanröjas krävs det i princip någon form av samarbete mellan de två berörda staterna. I internprissättningssituationer kan detta exemplifieras genom att en av staterna behöver justera ner det skattepliktiga resultatet hos den skattskyldige, vilket innebär att denna stat avstår i princip från beskattning. De Carolis har resonerat kring hela förfarandets förhållande till en rättvis rättegång och menar att det enda sättet att faktiskt garantera att dubbelbeskattning undanröjs för den

---

<sup>221</sup> Jfr avsnitt 5.3.3.1.

<sup>222</sup> Jfr avsnitt 5.3.3 och 5.3.3.1.

skattskyldige är genom den nu genomförda möjligheten att begära att tvisten löses genom skiljeförfarande i form av en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning. Det är även i detta skede som rätten till rättvis rättegång, enligt De Carolis mening, i full utsträckning kan garanteras i och med att den skattskyldige i detta skede faktiskt får möjlighet att få sin sak prövad, det vill säga erbjuds en möjlighet att faktiskt få dubbelbeskattnings-situationen undanröjd.<sup>223</sup>

## 6.4 Sammanfattande kommentarer

Sammanfattningsvis kan flera aspekter lyftas fram som medför att den skattskyldiges rätt till en rättvis rättegång kan ifrågasättas vara uppfylld. Det bör först dock anmärkas att det inte är helt klart huruvida rätten till en rättvis rättegång ens kan åberopas i dessa fall. Viss osäkerhet råder bland annat kring om de kommittéer som regleras genom skattetvistlösningslagen, liksom de behöriga myndigheterna, kan bedömas som domstolar.

Oaktat om kommittéerna kan anses vara domstolar finns dock ett par synpunkter som bör beaktas särskilt i fråga om rätten till en rättvis rättegång. Det första berör frågan om förfarandet garanterar en prövning inom skäligen tid. Som har konstaterats kan förfarandet fortlöpa under många år om det maximeras, vilket kan medföra en stor ekonomisk börda för den skattskyldige. Något som även kan medföra visst tvivel kring huruvida en prövning inom skäligen tid egentligen möjliggörs. För det andra bör även beaktas att viss problematik kan uppstå avseende kommittéernas opartiskhet, bland annat kopplat till de oberoende personer som den rådgivande kommittén ska bestå av. Det finns emellertid möjlighet för den andra behöriga myndigheten att invända mot de oberoende personerna, vilket borde tala för en viss jämlikhet i processen. Slutligen kan även understrykas att den skattskyldige genom hela processen har möjlighet att vända sig till en nationell domstol och därigenom begära prövning. Den nationella domstolens prövning behöver emellertid inte medföra någon garanti att dubbelbeskattningen undanröjs. I stället torde den skattskyldiges främsta möjlighet att få dubbelbeskattningen undanröjd vara genom en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning, vilket även är i det skede som rätten till en rättvis rättegång i full utsträckning kan garanteras.

---

<sup>223</sup> Se De Carolis (2018), s. 504.

## 7 Avslutande kommentarer och slutsatser

OECD har genom BEPS-projektet klargjort vikten av ett effektivare tvistlösningsförfarande för att hantera dagens och framtidens problematik avseende internationell beskattning i den digitala ekonomin. Denna uppsats har syftat till att analysera hur skattetvistlösningsmekanismer i internprissättningsituationer är utformade, vad som skiljer den nya svenska lagstiftningen avseende skattetvistlösningsmekanismer från skiljemannakonventionen samt hur detta förhåller sig till rätten till en rättvis rättegång. I detta avsnitt kommer uppsatsens frågeställningar att besvaras och slutsatserna sammanfattas.

Den första frågeställningen utgick från att besvara hur processen vid tvistlösning i samband med dubbelbeskattning som uppkommit till följd av en tillämpning av armlängdsprincipen ser ut. Förfarandet bygger i grunden på ömsesidig överenskommelse och det genomsyrar hela förfarandets struktur. Utöver att lösa tvisten genom ömsesidig överenskommelse finns även en möjlighet till skiljeförfarande i form av en rådgivande kommitté eller kommitté för alternativ tvistlösning. Skiljeförfarandet bygger dock på att de behöriga myndigheterna i första hand har försökt lösa tvisten på egen hand genom ömsesidig överenskommelse. För det fall att de behöriga myndigheterna inte kommer överens kan alltså en rådgivande kommitté inrättas som avser att lämna ett rådgivande yttrande. Yttrandet kan inneha en bindande verkan ifall de behöriga myndigheterna inte kommer överens om annat.

Vad gäller den andra frågeställningen, som avsåg att identifiera skillnader mellan skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen, har ett par skillnader kunnat pekats ut särskilt. Framför allt kan anmärkas att skattetvistlösningslagen omfattar betydligt fler tidsfrister än vad skiljemannakonventionen gör, vilket medför att förfarandet får en tydligare struktur. Den kanske mest radikala skillnaden är dock att skattetvistlösningslagen även möjliggör för inrättande av en kommitté för alternativ tvistlösning som har större flexibilitet än vad den rådgivande kommittén har. Detta innebär alltså en utökning av de tvistlösningsmekanismer som tillhandahålls genom skiljemannakonventionen. Det finns emellertid också många likheter mellan skattetvistlösningslagen och skiljemannakonventionen och båda regleringarna bygger som sagt på en tanke om ömsesidiga överenskommelser mellan de berörda staterna.

Slutligen, vad gäller den tredje frågeställningen, har ett par brister kunnat pekats ut avseende hur förfarandet enligt skattetvistlösningslagen förhåller sig till rätten till en rättvis rättegång. Bland annat kan anmärkas att lagen föreskriver långa tidsfrister som medför att förfarandet kan ta mycket lång tid. Detta kan framför allt sättas i relation med det krav som finns i både EKMR, rättighetsstadgan och regeringsformen om rätt till prövning inom skälig tid.

Vidare kan också anmärkas på den rådgivande kommitténs form där det är respektive part som utser så kallade oberoende personer till kommittén. För Sveriges del är det Skatteverket som ska utse de oberoende personerna, vilket kan ifrågasättas utifrån kravet på en opartisk och oavhängig. Det ankommer dock på de behöriga myndigheterna att komma överens om kriterierna för utseendet av oberoende personer och det föreligger även en möjlighet att invända mot en parts oberoende personer, vilket torde tala för en viss jämlikhet mellan parterna.

Avslutningsvis kan konstateras att inrättandet av skattetvistlösningsdirektivet och dess motsvarighet i svensk rätt genom skattetvistlösningslagen har gjort ett avstamp vad gäller tvistlösningsmekanismer i samband med internprissättning. Både direktivet och lagen har förstärkt förfarandet som tidigare funnits genom skiljemannakonventionen och medfört bättre insyn och mer förutsägbarhet för skattskyldiga. Förfarandet har fått tydligare tidsgränser och har även givits mer flexibilitet genom att en kommitté för alternativ tvistlösning kan användas i stället för en rådgivande kommitté. Samtidigt består viss problematik utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Även om förutsebarheten för den skattskyldige har stärkts finns det fortfarande vissa punkter att anmärka på med hänsyn till bland annat förfarandets tidsomfång och den rådgivande kommitténs opartiskhet. Skattetvistlösningsdirektivet ska utvärderas fem år efter att det implementerades, det vill säga år 2024, och det återstår därmed att se om det fått de effekter som rådet önskade vid dess införande år 2017.

# Käll- och litteraturförteckning

## KÄLLOR

### *Tryckta källor*

#### **Offentligt tryck**

*Sverige*

#### Utredningsbetänkanden

SOU 1923:69–70 Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt, D. 1 och D. 2.

SOU 1926:18 Betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.

#### Propositioner

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till kommunalskattelag m. m.; given Stockholms slott den 22 februari 1927.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.; given Stockholms slott den 12 mars 1965.

Regeringens proposition 1998/99:118 Konvention om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap.

Regeringens proposition 2008/09:46 Skiljemannakonventionen.

Regeringens proposition 2009/10:80 En reformerad grundlag.

Regeringens proposition 2018/19:143 Genomförande av direktivet om skattvístlösningssystemer inom EU.

#### Internationella överenskommelser

Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna, Rom den 4 november 1950, SÖ 1952:35.

Konvention om Konungariket Sveriges, Republiken Österrikes och Republiken Finlands anslutning till konventionen i Bryssel den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning av inkomst mellan företag i intressegemenskap. Bryssel den 21 december 1995. SÖ 2000:9.

Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969, SÖ 1975:1.

*Europeiska unionen*

Europeiska kommissionen

Konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG).

Europeiska unionens råd

Rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017 om skatttvistlösningsmekanismer i Europeiska unionen.

Övrigt

Protokoll om ändring av konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap – Slutakt. Europeiska gemenskapernas officiella tidning nr C 202, 16/07/1999 s. 0001 – 0011.

***Övrigt material***

OECD

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2013a), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2019), *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2020a), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

OECD (2022), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paris.

OECD Mutual Agreement Procedure Statistics 2006-2015, <<https://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2006-2015.htm>>. Besökt 2023-02-20.

OECD Mutual Agreement Procedure Statistics 2021 per jurisdiction – Inventory, <<https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2021-per-jurisdiction-inventory.htm>>. Besökt 2023-02-20.

#### Remissyttranden

Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess, *Remiss av promemorian Genomförande av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU*, 2019.

#### Skatteverket

Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, *Den svenska korrigeringsregeln*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/331395.html>>.

Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, *Lagen om tvistlösning inom EU*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/381459.html>>.

Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, *OECD:s modellavtal och riktlinjer (Transfer Pricing Guidelines)*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/331396.html>>.

Skatteverket, Rättslig vägledning 2023, *Tolkning av skatteavtal*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.6/2962.html>>.

#### Övriga elektroniska källor

Transfer Pricing and the Arbitration Convention, <[https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en)>. Besökt 2023-03-10.

#### **LITTERATUR**

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santéus, Diss. Lund: Univ., Stockholm, 1998.

Almgren, Karin, *Skatteförfarandelagen m.m.*, (2022-09-17, JUNO).

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen – En kommentar. Del I och del II*, (2022-09-01, JUNO).

Arvidsson, Richard, *Dolda vinstöverföringar: en skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1990.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Sjunde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022.

Cameron, Iain, *An introduction to the European Convention on Human Rights*, 8th edition, Iustus, Uppsala, 2018.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Femte upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2020.

De Carolis, Daniele, *The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights*, 58 Eur. Taxn. 11 (2018), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

Ehrenkrona, Carl Henrik, *Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*, Karnov 2022-08-01 (JUNO).

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Hjertstedt, Mattias: ”Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt”, s. 165–173. Mannelqvist, Ruth, Ingmanson, Staffan, Ulander-Wänman, Carin (Red.), *Festskrift till Örjan Edström*. Umeå: Juridiska institutionen, Umeå universitet, 2019.

Holmström, Peter, *Direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU*, Skattenytt 2019 s. 3–11, 2014.

Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess och Företagarna, *Jämnare spelplan – sex reformer för ökad rättssäkerhet på skatteområdet*, 2018.

Kleineman, Jan: ”Rättsdogmatisk metod”, s. 21–46. Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*, Artonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2021.



Monsenego, Jérôme, *Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Treaty Disputes through Arbitration?*, (2019), 47, Intertax, Issue 8, pp. 725-736, <<https://kluwerlawonline-com.ludwig.lub.lu.se/JournalArticle/Intertax/47.8/TAXI2019071>>.

Pit, H.M., *Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms*, (2019), 47, Intertax, Issue 8, pp. 745-759, <<https://kluwerlawonline-com.ludwig.lub.lu.se/JournalArticle/Intertax/47.8/TAXI2019073>>.

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Fjärde upplagan, Iustus förlag, Uppsala, 2018.

Reichel, Jane: "EU-rättslig metod", s. 109–142. Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*. Andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018.

Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtalen och interaktiv rättsbildning Eller - med gammal hederlig rättskällelära kommer man långt*, Skattenytt 2014 s. 100–107, 2014.

Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtal: om tolkning och tillämpning*, Första upplagan, Liber, Stockholm, 2015.

Sallander, Ann-Sophie, *Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal*, Jönköping International Business School, Diss. Jönköping: Högskolan i Jönköping, 2013, Jönköping, 2013.

Soom, Annika, *Does the European Union Primary Law Require Member States to Make Corresponding Adjustments?*, (2020), 29, EC Tax Review, Issue 2, pp. 97-103, <<https://kluwerlawonline-com.ludwig.lub.lu.se/JournalArticle/EC+Tax+Review/29.2/ECTA2020011>>.

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Första upplagan, Iustus, Uppsala, 2018.

Wiman, Bertil, *Prissättning inom multinationella koncerner: amerikanska skatteregler i svensk belysning = [Transfer pricing in multinational enterprises]: [United States tax law from a Swedish perspective]*, Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 1987.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref 162

RÅ 1991 ref 107

RÅ 1996 ref 84

RÅ 2010 ref 112

HFD 2016 ref 45

## EU-domstolen

C-336/96 *Gilly*, ECLI:EU:C:1998:221.

C-298/05 *Columbus Container*, ECLI:EU:C:2007:754.

C-317–20/08 *Rosalba Alassini mot Telecom Italia SpA* (C-317/08), *Filomena Califano mot Wind SpA* (C-318/08), *Lucia Anna Giorgia Iacono mot Telecom Italia SpA* (C-319/08) och *Multiservice Srl mot Telecom Italia SpA* (C-320/08), ECLI:EU:C:2010:146.

C-284/16, *Slovak Republic mot Achmea BV*, ECLI: EU:C:2018:158.

C-602/17 *Benoît Sauvage och Kristel Lejeune mot État belge*, ECLI:EU:C:2018:856.

## Europadomstolen

*Ferrazzini mot Italien*, no. 44759/98, 12 juli 2001.